

**ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARININ TÜRK VERGİ
HUKUKUNA ETKİSİ**

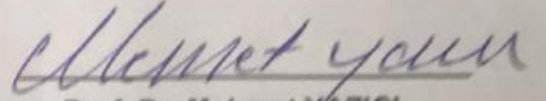
BEGÜM DİLEMRE ÖDEN

MAYIS 2017

Tez Başlığı: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi

Tezi Hazırlayan: Begüm DİLEMRE ÖDEN

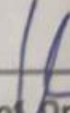
Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı



Prof. Dr. Mehmet YAZICI

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

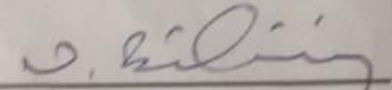
Bu tezin doktora derecesi elde etmek için gerekli koşulları sağladığını onaylıyorum.



Prof. Dr. Mehmet TURHAN

Kamu Hukuku Anabilim Dalı Başkanı

Bu tez, tarafımda incelenmiş olup doktora tezi olarak uygun bulunmuştur.



Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Tez Danışmanı

Tez Jüri Tarihi: 02/05/2017

Tez Jüri Üyeleri:

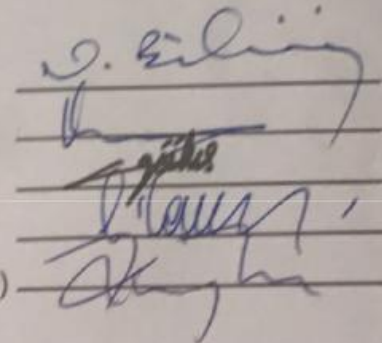
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Çankaya Üniv.)

Prof. Dr. Mehmet TURHAN (Çankaya Üniv.)

Doç. Dr. Cenker GÖKER (Ankara Üniv.)

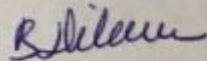
Doç. Dr. Oytun CANYAŞ (TOBB Üniv.)

Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU (Hacettepe Üniv.)



ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim.

Adı, Soyadı : BEGÜM DİLEMRE ÖDEN
Tez Teslim Tarihi : 13.06.2017
İmza : 

ÖZET

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARININ TÜRK VERGİ HUKUKUNA ETKİSİ

DİLEMRE ÖDEN, Begüm
Doktora Tezi

Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Tez Yöneticisi: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Mayıs 2017, 519 sayfa

Vergilendirme ilişkisinin bir tarafında birey diğer tarafında ise devlet bulunmaktadır. Bu ilişkide taraflar arasında eşitlik söz konusu değildir. Bu durum, tarafların çıkarları arasında çatışma ortaya çıkarmaktadır. Çatışmanın varlığı, mükellef haklarının ve insan haklarının önemini ortaya koymaktadır.

Bir uluslararası sözleşme olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, insan hakları konusunda asgari ölçütleri belirlemektedir. Vergi mükelleflerinin de AİHS kapsamında koruma altında bulunan pek çok hakkı bulunmaktadır. Vergi idareleri ve vergi mahkemeleri mükellef hakları kapsamında AİHS normlarını dikkate almak durumundadırlar. Bu doğrultuda AİHM içtihatları da oldukça önemlidir.

Çalışma kapsamında Anayasa Mahkemesinin vergiye ilişkin olarak bireysel başvuru kararlarına da değinilmekte ve bu kararlarda ortaya konan ilkelerin AİHS normları ve AİHM içtihatlarına uyumu ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, İnsan Hakları, Vergi, Bireysel Başvuru

ABSTRACT

THE EFFECT OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS JUDGEMENT ON TURKISH TAX LAW

DİLEMRE ÖDEN, Begüm

PhD Thesis

Graduate School of Social Sciences

Public Law Program

Supervisor: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

May 2017, 519 sayfa

The taxation relationship consists of two parties which one is any person and the other one is a state. Equality between parties is not a matter of this relationship. Therefore the conflict between the interests of the parties arises. The existence of conflict reveals the importance of taxpayer's rights and human rights.

As an international agreement, the European Convention on Human Rights determines minimal standards for human rights. Also taxpayers have many rights under the cover of the European Convention on Human Rights. Tax administrations and tax courts have to consider the European Convention on Human Rights norms within the scope of taxpayer's rights. In this respect, the jurisprudence of the European Court of Human Rights is also very important.

In scope of the study, individual application decisions of the Constitutional Court regarding the taxation will be touched on. Furthermore the compatibility of the principles revealed in these decisions with the norms of the European Convention on Human Rights and the jurisprudence of the European Court of Human Rights will be discussed.

Keywords: European Convention on Human Rights, European Court of Human Rights, Human Rights, Tax, Individual Application

İÇİNDEKİLER

İNTİHAL BULUNMADIĞINA İLİŞKİN SAYFA.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR TABLOSU	xvi
TABLolar.....	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ KISIM

VERGİLENDİRME VE İNSAN HAKLARI

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEİN TEMEL İLKELERİ

I. Vergilendirmede Genellik.....	14
II. Kamu Giderlerinin Karşılanması (Genel Karşılıklılık).....	16
III. Mali Güce Göre Vergilendirme ve Ölçülülük.....	17
IV. Vergilendirmede Adalet	19
V. Vergilendirmede Eşitlik	22
VI. Verginin Kanuniliği.....	24
A. Öngörülebilirlik ve Belirlilik	28
B. Kıyas Yasağı.....	29
C. Geriye Yürümezlik	29

İKİNCİ BÖLÜM

İNSAN HAKLARI KAVRAMI VE AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ

I. İnsan Hakları Kavramı	32
A. İnsan Hakları Kavramının Tanımı ve Terim Meselesi	32
B. İnsan Haklarının Tarihi Gelişimi	34
C. İnsan Haklarının Korunmasının Önemi ve Nitelikleri	36
II. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi	40
A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Temel Özellikleri.....	40
B. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukukumuzdaki Yeri.....	41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNSAN HAKLARINI KORUMA MEKANİZMALARI

I. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Kararları	48
--	----

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Diğer Uluslararası Yargı Kuruluşlarından Farkları.....	48
B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Temel Özellikleri.....	54
II. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu	64
A. Bireysel Başvuru Yolunun Temel Özellikleri	64
B. Ülkemizdeki Durum.....	66

İKİNCİ KISIM

MÜLKİYET HAKKI VE VERGİLENDİRME

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA MÜLKİYET HAKKI

I. Mülkiyet Hakkının Önemi	80
II. Mülkiyet Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları.....	83
III. Mülkiyet Hakkına Müdahaleye İzin Verilen Durumlar	85
A. Hukuk Tarafından Öngörülmüş Olma.....	87
B. Kamu Yararı Amacını Taşıma.....	90
C. Orantılı ve Ölçülü Olma	91
D. Uluslararası Hukukun Genel ilkelerine Uygun Olma.....	93
E. Tazminat Ödenmesi.....	94
IV. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkı İhlali İddiasıyla Açılan Davaları İnceleme Yöntemi.....	95
A. İnceleme Aşamasında Dikkate Alınan Ölçütler.....	95
B. 3 Kural Analizi	96
1. 2. Kural: Mal ve Mülkten Yoksun Bırakma.....	98
2. 3. Kural: Mal ve Mülkün Kullanımının Kontrol Edilmesi	99
3. 1. Kural: Mal ve Mülk Dokunulmazlığı İlkesinin İhlali-Mülkiyete Saygı	100

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN VERGİLENDİRME ALANINDA MÜLKİYET HAKKINA İLİŞKİN KARARLARI

I. Vergisel Düzenlemelerin Aleni, Öngörülebilir, Belirli Olması ve Birbiriyle Çelişen Mevzuat Hükümlerinin Bulunmaması.....	104
II. Mükellefe Yüklenen Vergilerin Mali Güç Ölçütüne Uygun Olarak Belirlenmesi..	106
III. Vergi Para Cezalarının Mükelleflerin Mali Durumu Üzerinde Aşırı Bir Yük Yaratmaması	108
IV. Mükellef Hakkında Uygulanan Vergi Güvenlik Tedbirlerinin Makul Olması	108
V. Vergisel Düzenlemelerin Geriye Yürütülebilmesi	113
VI. İdari ve Yargısal Makamların Davranışlarının Birbiriyle Tutarlı Olması	115
VII. Mükellefe Yapılan Vergi İadesine Faiz Uygulanması	116
VIII. Mükellefe Yapılan Vergi İadesinin Makul Bir Sürede Yapılması, Geciktirilmemesi	117

IX. Mükellefin Haksız Çıkması Halinde Ödeyeceği Haksız Çıkma Zammının Makul Olması ve Hangi Zararın Karşılığı Olarak Alındığının Belli Olması	118
X. Ulusal Hukuk İle Uluslararası Hukuk Arasında Uyumlaştırma Sorunu Bulunmaması.....	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ İÇTİHATLARINA UYUMU

I. Vergisel Düzenlemelerin Aleni, Öngörülebilir, Belirli Olması ve Birbiriyle Çelişen Mevzuat Hükümlerinin Bulunmaması.....	123
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	123
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	125
II. Mükellefe Yüklenen Vergilerin Mali Güç Ölçütüne Uygun Olarak Belirlenmesi ..	135
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	135
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	137
III. Vergi Para Cezalarının Mükelleflerin Mali Durumu Üzerinde Aşırı Bir Yük Yaratmaması	139
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	139
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	139
IV. Mükellef Hakkında Uygulanan Vergi Güvenlik Tedbirlerinin Makul Olması	148
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	148
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	153
V. Vergisel Düzenlemelerin Geriye Yürütülebilmesi	164
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	164
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	167
VI. İdari ve Yargısal Makamların Davranışlarının Birbiriyle Tutarlı Olması	170
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	170
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	171
VII. Mükellefe Yapılan Vergi İadesine Faiz Uygulanması	173
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	173
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	174
VIII. Mükellefe Yapılan Vergi İadesinin Makul Bir Sürede Yapılması, Geciktirilmemesi	183
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	183
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	185
IX. Mükellefin Haksız Çıkması Halinde Ödeyeceği Haksız Çıkma Zammının Makul Olması ve Hangi Zararın Karşılığı Olarak Alındığının Belli Olması	188
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	188
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumuna	189
X. Ulusal Hukuk İle Uluslararası Hukuk Arasında Uyumlaştırma Sorunu Bulunmaması.....	193

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu.....	193
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	195

ÜÇÜNCÜ KISIM

ADİL YARGILANMA HAKKI VE VERGİLENDİRME

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ADİL YARGILANMA HAKKI

I. Adil Yargılanma Hakkının Önemi.....	197
II. Adil Yargılanma Hakkının Uygulanma Alanı.....	199
A. Medeni Hak ve Yükümlülüklerle İlgili Uyuşmazlıklar.....	200
B. Cezai Alanda Yöneltilen Suçlamalar	201
C. Vergi Uyuşmazlıklarının Adil Yargılanma Hakkı Karşısındaki Durumu	202
1. Medeni Hak ve Yükümlülükler Kapsamında Değerlendirme.....	202
2. Cezai Alanda Yöneltilen Suçlamalar Kapsamında Değerlendirme	206
III. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları	209
A. Yasayla (Hukuken) Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Mahkeme Önünde Yargılanma Hakkı.....	210
B. Makul Sürede Yargılanma Hakkı.....	212
C. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı.....	215
D. Aleni Yargılanma Hakkı	219
E. Masumiyet Karinesi.....	221
F. Sanığın Asgari Hakları	222
1. Kendisine Yöneltilen Suçlamanın Niteliği ve Nedeninden Haberdar Olmak.....	222
2. Savunmasını Hazırlamak İçin Gerekli Zamana ve Kolaylıklara Sahip Olmak	223
3. Bizzat Savunma veya Seçeceği Bir Müdafii Tarafından Savunulma Hakkı.....	224
4. Tanık Dinletme ve Sorguya Çekme Hakkı.....	225
5. Tercüman Hizmetinden Ücretsiz Olarak Yararlanma Hakkı	226
G. Gerekçeli Karar Hakkı	226
H. İdari ve Yargısal Makamların Davranışlarının Birbiriyle Tutarlı Olması.....	227

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN VERGİLENDİRME ALANINDA ADİL YARGILANMA HAKKINA İLİŞKİN KARARLARI

I. Mükellef Yasayla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemeye Ulaşabilmeli	229
II. Mükellef Makul Sürede Yargılanmalı.....	232
III. Mükellef Hakkaniyete, Silahların Eşitliği İlkesine Uygun ve Çelişmeli Olarak Yargılanmalı	234
V. Hakkında Suç İsnadı Bulunan Mükellef, Hukuka Göre Suçlu Olduğu Kanıtlanıncaya Kadar Masum Sayılmalı (Masumiyet Karinesi)	237

VI. Mükellef Kendisini, Bizzat Seçeceği Bir Avukat Aracılığıyla Savunabilmeli; Eğer Yeterli İmkânı Yoksa Ücretsiz Hukuki Yardım (Adli Yardım) Alabilmeli; Avukat-Müvekkil Gizliliği Kapsamında Görüşme Yapabilmeli.....	239
VII. Mükellef Tanık Dinletebilmeli.....	240
IX. Mükellef Kendi Aleyhine Beyan ve Kanıt Sürmeye Zorlanmamalı (Susma Hakkı)	242
X. Hukuki Kesinlik ve Hukuki Güvenlik İlkelerinin Uygulanması	244

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISININ AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ İÇTİHATLARINA UYUMU

I. Mükellef Yasayla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemeye Ulaşabilmeli	250
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	250
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu	252
II. Mükellef Makul Sürede Yargılanmalı.....	278
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	278
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu	280
III. Mükellef Hakkaniyete, Silahların Eşitliği İlkesine Uygun ve Çelişmeli Olarak Yargılanmalı	290
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	290
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu	292
IV. Mükellef Aleni Olarak Yargılanmalı.....	302
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	302
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu	303
V. Hakkında Suç İsnadı Bulunan Mükellef, Hukuka Göre Suçlu Olduğu Kanıtlarıncaya Kadar Masum Sayılmalı (Masumiyet Karinesi)	317
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	317
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu	318
VI. Mükellef Kendisini, Bizzat Seçeceği Bir Avukat Aracılığıyla Savunabilmeli; Eğer Yeterli İmkânı Yoksa Ücretsiz Hukuki Yardım (Adli Yardım) Alabilmeli; Avukat-Müvekkil Gizliliği Kapsamında Görüşme Yapabilmeli.....	322
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	322
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu	323
VII. Mükellef Tanık Dinletebilmeli.....	325
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	325
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu	325
VIII. Mükellef Gerekğinde Tercüman Hizmetinden Bedelsiz Olarak Yararlanabilmeli	329
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarının Yorumu.....	329
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu	330
IX. Mükellef Kendi Aleyhine Beyan ve Kanıt Sürmeye Zorlanmamalı (Susma Hakkı)	331

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu.....	331
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	332
X. Hukuki Kesinlik ve Hukuki Güvenlik İlkelerinin Uygulanması	342
A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu.....	342
B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	342

DÖRDÜNCÜ KISIM

DİĞER İNSAN HAKLARI VE VERGİLENDİRME

BİRİNCİ BÖLÜM KANUNA DAYALI CEZALANDIRILMA HAKKI (SUÇ VE CEZALARIN KANUNİLİĞİ) VE VERGİLENDİRME

I. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Kanuna Dayalı Cezalandırma Hakkı.....	346
A. Kanuna Dayalı Cezalandırılma Hakkının Önemi	346
B. Kanuna Dayalı Cezalandırılma Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları.....	347
C. Kanuna Dayalı Cezalandırılma Hakkının İstisnası (Lehe Olan Kanunun Uygulanması).....	349
II. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Kanuna Dayalı Cezalandırma Hakkına İlişkin Kararları	350
A. Mükelleflere Geçmişe Etkili Vergi Cezası Uygulanamaması	350
B. Vergisel Kavramların Genel ve Esnek Olması.....	351
III. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu ..	352
A. Mükelleflere Geçmişe Etkili Vergi Cezası Uygulanamaması	356
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu.....	356
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	356
B. Vergisel Kavramların Genel ve Esnek Olması.....	357
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu.....	357
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	358

İKİNCİ BÖLÜM

ÇİFTE YARGILANMAMA VE ÇİFTE CEZALANDIRILMAMA HAKKI VE VERGİLENDİRME

I. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Çifte Yargılanmama ve Çifte Cezalandırılmama Hakkı.....	360
A. Çifte Yargılanmama ve Çifte Cezalandırılmama Hakkının Önemi	360
B. Çifte Yargılanmama ve Çifte Cezalandırılmama Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları	362
II. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Çifte Yargılanmama ve Çifte Cezalandırılmama Hakkına İlişkin Kararları	363
A. Vergi Kaçakçılığı Nedeniyle Hem Hapis Cezası Hem de Para Cezası Uygulanamaması	363
B. Mükellef Hakkında Aynı Olgulara Dayalı Olarak İki Farklı Cezai Nitelikteki Maddi Yaptırımın Uygulanamaması	366

III. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu ..368	
A. Vergi Kaçakçılığı Nedeniyle Hem Hapis Cezası Hem de Para Cezası Uygulanamaması	369
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	369
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	377
B. Mükellef Hakkında Aynı Olgulara Dayalı Olarak İki Farklı Cezai Nitelikteki Maddi Yaptırımın Uygulanamaması	382
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	382
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	383

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL VE AİLE HAYATINA SAYGI HAKKI VE VERGİLENDİRME

I. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı	385
A. Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkının Önemi	385
B. Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları	386
1. Özel Hayatın Korunması	387
2. Aile Hayatının Korunması	388
3. Konut ve Haberleşmenin Korunması	388
C. Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkına Müdahaleye İzin Verilen Durumlar	389
1. Müdahalenin Yasayla Öngörülmüş Olması	390
2. Müdahalenin Meşru Bir Amaç Taşımaması	390
3. Müdahalenin Demokratik Bir Toplumda Gerekli Olması	391
II. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergileendirme Alanında Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkına İlişkin Kararları	393
A. Vergi Suçunun Ortaya Çıkartılabilmesi İçin Mükellefin İletişiminin Dinlenebilmesi	396
B. Mükellefin Konutunda Arama Yoluyla Özel Yaşamına Müdahale Edilebilmesi İçin Yargıç Kararının Aranması	397
C. Mükelleflerin Tutukluluklarını Evlerine Yakın Cezaevlerinde Geçirmesi	399
D. Arama ve El Koyma Faaliyeti GÜdülen Amaçla Orantılı Olmalı	399
E. Devletler Arasında Yapılan Vergi Anlaşmalarıyla Mükellefler Hakkında Bilgi Değişiminde Bulunulabilmesi	401
III. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu ..401	
A. Vergi Suçunun Ortaya Çıkartılabilmesi İçin Mükellefin İletişiminin Dinlenebilmesi	403
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	403
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	405
B. Mükellefin Konutunda Arama Yoluyla Özel Yaşamına Müdahale Edilebilmesi İçin Yargıç Kararının Aranması	406
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	406
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	407

C. Mükelleflerin Tutukluluklarını Evlerine Yakın Cezaevlerinde Geçirmesi	408
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	408
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	408
D. Arama ve El Koyma Faaliyeti GÜdülen Amaçla Orantılı Olmalı	408
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	408
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	410
E. Devletler Arasında Yapılan Vergi Anlaşmalarıyla Mükellefler Hakkında Bilgi Değişiminde Bulunulabilmesi.....	414
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	414
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	415

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST DOLAŞIM HAKKI VE AYRIMCILIĞA UĞRAMAMA HAKKI VE VERGİLENDİRME

I. Serbest Dolaşım Hakkı	418
A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Serbest Dolaşım Hakkı.....	418
1. Serbest Dolaşım Hakkının Önemi	418
2. Serbest Dolaşım Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları	419
3. Serbest Dolaşım Hakkına Müdahaleye İzin Verilen Durumlar	419
B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Serbest Dolaşım Hakkına İlişkin Kararı (Vergi Borcu Nedeniyle Getirilecek Yurtdışı Çıkış Yasağının Yasal, Orantılı ve Meşru Bir Amaca Dayalı Olması)	420
C. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu.....	422
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	422
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	422
II. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı	429
A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Ayrımcılığa Uğramama Hakkı	429
1. Ayrımcılığa Uğramama Hakkının Önemi	429
2. Ayrımcılığa Uğramama Hakkının Uygulanma Alanı	430
3. Ayrımcılığa Uğramama Hakkının Unsurları	433
B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Ayrımcılığa Uğramama Hakkına İlişkin Kararları	433
1. Mükelleflerin Hak İhlallerine Karşı Potansiyel Mağdurluğu	433
2. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Engellilik Durumları Nedeniyle Ayrımların Yapılmaması	434
3. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Dine Dayalı Ayrımların Yapılmaması.....	435
4. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında İkametgâha Dayalı Ayrımların Yapılmaması	436
5. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Medeni Duruma ve Cinsiyete Dayalı Ayrımların Yapılmaması	437

C. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	439
1. Mükelleflerin Hak İhlallerine Karşı Potansiyel Mağdurluğu	439
a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	439
b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	441
2. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Engellilik Durumları Nedeniyle Ayırım Yapılamaması	443
a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	443
b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	444
3. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Dine Dayalı Ayırım Yapılamaması	445
a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	445
b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	447
4. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında İkametgâha Dayalı Ayırım Yapılamaması	450
a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	450
b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	451
5. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Medeni Duruma ve Cinsiyete Dayalı Ayırım Yapılamaması	453
a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	453
b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	454

BEŞİNCİ BÖLÜM

DÜŞÜNCE, VİCDAN, DİN VE İFADE ÖZGÜRLÜĞÜ VE VERGİLENDİRME

I. Düşünce, Vicdan, Din Özgürlüğü	455
A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü	455
1. Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğünün Önemi	455
2. Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğünün Uygulanma Alanı ve Unsurları	456
3. Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğüne Müdahaleye İzin Verilen Durumlar	458
B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergileendirme Alanında Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğüne İlişkin Kararı (Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğüne Yönelik Vergisel Müdahalelerin Açık ve Öngörülebilir Nitelikte Bir Yasal Dayanağının Olması)	459
C. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	463
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	463
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	465
II. İfade Özgürlüğü	465
A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında İfade Özgürlüğü	465
1. İfade Özgürlüğünün Önemi	465
2. İfade Özgürlüğünün Uygulanma Alanı ve Unsurları	467
3. İfade Özgürlüğüne Müdahaleye İzin Verilen Durumlar	467

B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında İfade Özgürlüğüne İlişkin Kararı (Mükelleflerin Vergiye İlişkin Bilgilerinin Serbestçe Yayımına Getirilen Kısıtlamanın Makul Olması)	468
C. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	470
1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu	471
2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu	471
SONUÇ	474
KARAR LİSTESİ	504
KAYNAKÇA	507
ÖZGEÇMİŞ	525



KISALTMALAR TABLOSU

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
ABAD	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
E.	: Esas No
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar No
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
No.	: Numara
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
V.	: Volume
vb.	: Ve benzeri
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
vs.	: ve saire
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Y.	: Yıl

TABLÖLAR

TABLO 1: AİHS Kapsamında Yer Alan ve Vergisel Düzenlemelerden Etkilenen Temel Hak ve Özgürlüklerin Anayasamızdaki Yeri.....78

TABLO 2: Mülkiyet Hakkı İhlali İddiasıyla Yapılan Başvurularda AİHM'in İzlediği Yol Haritası.....103



GİRİŞ

Çalışmaya, "Vergi mevzuatımızda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) normlarına ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihatlarına aykırı, değiştirilmesi gereken düzenlemeler vardır." hipotezi ile başlanmıştır.

Devletlerin en önemli kamu geliri vergilerdir. Vergilerin meşruiyeti de kaynağını, devletlerin egemenlik hakkından almaktadır. Vergilendirme ilişkisinin bir tarafında birey diğer tarafında ise devlet bulunmaktadır. Dolayısıyla taraflar arasında eşitliğin olmadığı bu kamusal nitelikli ilişkide tarafların çıkarları arasında bir çatışma olması olasıdır. Bu çatışma, hiç kuşkusuz vergilendirme alanında mükellef haklarının ve insan haklarının önemini ortaya koymaktadır. İçinde bulunduğumuz dönemde vergilendirme artık devletlerin mutlak egemenlik alanı içerisinde kabul edilmemekte, insan hakları çerçevesinde vergi yükümlüsünün hakları günden güne genişlemektedir. Dünyadaki çoğu vergi idaresi artık mükellef odaklı yaklaşımı benimsemiş ve bu sayede mükellef hakları hızla gelişme göstermiştir. Devletler vergilendirme işlemlerini sağlıklı bir biçimde yürütebilmenin ilk koşulunun, mükelleflerle işbirliği yapılması olduğunun farkındadır. Zira bu ön koşulun gerçekleşmesi halinde mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu daha kolay olmaktadır.

Vergi mükelleflerinin hakları konusunda yaşanan gelişmeler sonucunda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi nezdinde, vergisel uyumsuzluklar bakımından kabul edilebilirlik kararları verilmeye başlanmış, esas hakkında incelemeler yapılmış ve ihlal kararları ortaya çıkmıştır. İşte çalışma kapsamında vergi mükelleflerinin hakları Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi normlarına, bunların yorumu ise Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına dayandırılarak ortaya konmaya çalışılacaktır. Zira gerek vergi idareleri gerekse de vergi mahkemeleri mükellef hakları kapsamında AİHS normlarını ve AİHM içtihatlarını dikkate almak durumundadırlar. Bir başka ifadeyle, devletin vergilendirme yetkisi ile temel hak ve özgürlüklerin çatıştığı durumlarda ulusal ve uluslararası insan hakları yargısınca verilen kararların göz önünde bulundurulması gerekir.

Mükelleflerin AİHS kapsamında koruma altında bulunan ve AİHM nezdinde ihlalini ileri sürebilecekleri pek çok hakkı bulunmaktadır. Sözleşmenin çoğu maddesinin, vergi hukuku alanında sonuç doğurmaya müsait olduğu

düşünülmektedir. Çalışma içerisinde bu maddelere, bu maddelere dayanılarak tarafımızca tespit edilen ve AİHM önüne gelen vergi uyuşmazlıklarına ayrıntılı olarak değinilecektir.

Çalışmanın birincil amacı, vergisel uyuşmazlıklar bakımından AİHM'e yapılan başvuruları incelemek; bu davalardan çıkan sonuçlar doğrultusunda Türk vergi hukuku uygulamasının AİHM içtihatlarıyla ve AİHS ile ne denli örtüşüp örtüşmediğini saptamaktır. Bu kapsamda yine birincil olarak, vergi mevzuatımızda AİHM içtihatlarına ve AİHS'ye aykırı olan düzenlemelerin ortaya çıkartılarak, yeni düzenlemelerin nasıl yapılması gerektiği konusunda önerilerde bulunulması da amaçlanmaktadır. Temel hak ve özgürlüklerin vergisel müdahalelere karşı uluslararası ortamda korunması AİHM tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle Sözleşme'yle getirilen ilkelerin ve AİHM içtihatlarının vergi yargı organlarınınca referans alınabilmesi son derece önemlidir. Bu nedenle çalışmada AİHM'in vergiye ilişkin içtihatlarının tespiti öncelikli öneme sahiptir. İlâveten, AİHS normları ve AİHM içtihatlarının vergi mükellefinin haklarını korumada yetersiz kaldığı veya Türk vergi sistemi içtihat ve uygulamasının AİHS normları ve AİHM içtihatlarından daha ileri olduğu hallere de çalışmada yer verilecektir.

Vergilendirme alanında ihlali en çok gündeme taşınan haklardan birisi mülkiyet hakkıdır. Ancak mülkiyet hakkı ihlali iddialarının vergi hukuku alanında gündeme getirilmesi oldukça geç gerçekleşmiştir. İlk başta Komisyon, vergi hukuku alanında mülkiyet hakkı ihlali iddiasına karar verme konusunda oldukça çekingen davranmıştır. Devletin vergilendirme alanında geniş takdir yetkisinin varlığının kabulü ve vergilerin devletlerin mutlak egemenlik alanı içinde değerlendirilmesi nedeniyle Komisyon, pek çok kabul edilemezlik kararı vermiştir. Bu nedenle 1959-1995 yılları arasında, Mahkemenin önüne taşınmış bir vergi davasına rastlamak oldukça zordur. Ancak 1995 yılından sonra mülkiyet hakkıyla ilgili vergi davaları Mahkeme önüne taşınmış ve ihlal kararları verilmeye başlanmıştır. Çalışma içerisinde bunlara ayrıntılı olarak değinilecektir.

Vergiyle ilgili içtihatların çok eski tarihlere dayanmamasının bir nedeni de esasında AİHS'in (1950) ilk halinde mülkiyet hakkına yer verilmemiş olmasıdır. Zira taraf devletler Sözleşmenin hazırlanması sırasında mülkiyet hakkının kapsamı ve içeriği üzerinde ortak bir görüşe varamamışlardır. 2. Dünya Savaşını atlatan ve ekonomik sorunlarla mücadele eden Avrupa, mülkiyet hakkına oldukça uzak durmaktaydı. Devletlerin bu düşüncesinde, vergi salma yetkilerine bir müdahalede bulunulması çekincesi önemli rol oynamıştır. Ancak hiç kuşkusuz mülkiyetin de

temel bir hak olarak korunması gerekmektedir. Bu nedenle mülkiyet hakkı, AİHS'e ek 1 Nolu Protokol (1954) ile Sözleşme'nin korunması altına sonradan dahil edilmiştir.

AİHM'in vergiyle ilgili olarak geçmişteki bu çekinceli tutumu yalnızca mülkiyet hakkıyla ilgili değil, adil yargılanma hakkıyla ilgili olarak da kendisini göstermiştir. Hatta AİHM günümüzde bile, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar hakkında adil yargılanma hakkının getirmiş olduğu güvencelerin geçerli olmadığı görüşündedir. Vergilendirme alanında, ihlal iddiasıyla AİHM önüne en çok taşınan ikinci hak da adil yargılanma hakkıdır.

Vergi konusunda Mahkemeye yapılan ihlal iddialarının büyük bir çoğunluğu mülkiyet ve adil yargılanma hakkı kapsamında olduğundan çalışmamızın ağırlığı da bu iki hak üzerinde olacaktır. Doktrinde üzerinde daha az çalışma bulunan ve mükellef haklarını etkileyen, diğer temel hak ve özgürlükler de tez kapsamına dahil edilmiştir. Yani mükellef haklarını etkileme potansiyeline sahip olan tüm temel hak ve özgürlükler, AİHM içtihatları kapsamında tez içinde incelenmektedir.

Konuyu ülkemiz açısından değerlendirirsek AİHS, 18.05.1954 tarihi itibarıyla Türkiye açısından yürürlüğe girmiş; iç hukukumuzun bir parçası haline gelmiştir. 21.04.1987'de Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna bireysel başvuru hakkı, 27.09.1989 tarihinde de AİHM'in zorunlu yargı yetkisi tanınmıştır. Dolayısıyla mükellef hakları bakımından AİHS normları ve AİHM içtihatları bizim için de önem taşımaktadır. Türk ulusal hukuku bakımından AİHS'i esas almanın Anayasal bir dayanağı da bulunmaktadır. 2004 Anayasa değişikliği ile Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasına eklenen düzenleme ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelere yasalar karşısında öncelik tanınmıştır. Bu doğrultuda vergi mükelleflerinin AİHS kapsamında da öncelikle talep edebileceği birtakım hakları bulunmaktadır.

Çalışmanın ikincil (dolaylı) amacı ise vergisel uyuşmazlıklarla ilgili olarak AYM'ye yapılan bireysel başvuruları incelemek ve AYM kararlarının, incelenen AİHM içtihatlarına uygun olup olmadığını tespit etmektir. Belirtilmelidir ki bireysel başvuru yolu ancak temel hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi durumunda kullanılabilir. Eğer vergiye ilişkin işlemler ve yargılama sırasında mükelleflerin temel hak ve özgürlükleri ihlal edilirse, olağan idari ve yargısal yolların tüketilmesinden sonra, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulabilecektir. Bireysel başvuru kurumunun hukuk düzeninde yerini aldığı andan itibaren, AYM tarafından vergiye ilişkin olarak verilmekte olan kararlar, vergilendirmede esas alınması gereken ilkeler haline dönüşmektedir.

Vergi mükellefleri bireysel başvuru yolunu sıklıkla kullanmakta, pek çok vergisel mesele AYM tarafından incelenmekte ve sayı her geçen gün daha da artmaktadır. Mükellefler, mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, kanuna dayalı cezalandırılma hakkı, çifte yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı, özel ve aile hayatına saygı hakkı, serbest dolaşım hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü gibi temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilirler. Tüm bu referans haklar AİHS kapsamında koruma altındadır.

Bu doğrultuda, ülkemiz bakımından bireysel başvuru uygulamasının başladığı 23 Eylül 2012 tarihi itibarıyla vergiye ilişkin olan veya vergi hukukunda sonuç doğurmaya elverişli olan AYM kararları incelenecek ve AYM'nin ortaya koyduğu ilke ve içtihatların hangi yönlerden AİHM içtihatlarına uygun veya aykırı olduğu değerlendirilecektir. Ayrıca, mükelleflerin vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar bakımından adil yargılanma hakkının güvencesi altında olduklarına ilişkin içtihatla olduğu gibi, vergi mükelleflerinin hakları bakımından AİHM içtihadından daha ileri bir uygulama getiren AYM içtihatlarına da yeri geldikçe değinilecektir.

2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkilerine ilişkin olan 148. maddede değişiklik yapılmıştır. Maddenin 3. fıkrası *"Herkes Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir."* düzenlemesini içermektedir. Bu doğrultuda bireysel başvuruları değerlendiren AYM, hem AİHS'yi ve hem de AİHM içtihatlarını göz önünde bulundurmaktadır. Zaten AYM'de bireysel başvuru kararlarında sıklıkla AİHM içtihatlarına yer vermekte, AİHM'de görülmüş olan davalara atıf yapmaktadır. Bu durum AİHM tarafından geliştirilen doktrinin ulusal hukuka dahil edilmesine yol açmaktadır. Ancak bu noktada AYM'nin, AİHM'e göre daha fazla insan hak ve özgürlüğü öngören kararlar verebileceği; her durumda AİHM içtihatları sınırında kalmak zorunda tutulamayacağı unutulmamalıdır. Keyfiliğe kaçılmaması ve AİHM içtihadından sapmanın gerçekçi bir biçimde temellendirilmesi şartıyla, başvuranlar lehine daha fazla hak ve özgürlük tanındığı müddetçe AYM, AİHM içtihadına aykırı kararlar verebilecektir.

Önceki dönemlerde mükelleflerin, incelemeye alınma gibi bir takım endişelerle veya maddi çekincelerle AİHM önüne gitmeye çekindiği bir gerçektir. Ancak içinde bulunduğumuz süreçte iç hukuk ortamında, AYM'ye bireysel başvuru imkânının tanınmasıyla birlikte, mükelleflerin bu yolu sıklıkla kullandıklarına tanık olmaktayız. Bu konu ülkemizin AİHM önünde mahkumiyetinin önlenmesi, AİHS

ve AİHM içtihatlarına aykırılıkların iç hukukta çözümlenebilmesi açısından da son derece önemlidir. Devletlerin insan haklarına yaklaşımı uluslararası kamuoyu tarafından yakından izlenmekte, bu yöndeki bir olumsuz izlenim devletlerin imajını zedelemektedir.

Bir uluslararası sözleşme olarak AİHS, insan hakları konusunda asgari ölçütleri belirlemektedir. Bu nedenle devletler, bu asgari ölçütleri zorunlu olarak yerine getirmelidir. Ancak asıl olması gereken bu ölçütlerin üzerinde bir standart yakalanmasıdır. Esas olarak AİHM'in görev alanının, AİHS ve ona ek protokollerle sınırlı olduğunu görmekteyiz. Ancak AİHM, temel hak ve özgürlükler konusunun önemi nedeniyle çoğu kavramı "otonom" (özerk) bir biçimde yorumlamakta ve bireyler açısından AİHS ve ek protokollerinin sağladığı güvenceyi genişletmektedir. Zira AİHS yaşayan bir metindir ve bu durum genişletici yorumu gerekli kılmaktadır.

Bu nedenle çalışma ile AİHS ve AİHM içtihatları tespit edildikten sonra ulaşılmak istenen sonuç, insan hakları bağlamında vergi hukukunda asgari ölçütlerin belirlenmesi ve düzenlemelerimizin en azından bu asgari ölçütleri karşılayacak ve hatta üzerine çıkacak bir hale getirilmesini sağlayacak düzenleme önerilerinde bulunulmasıdır. Gelişmiş ülkeler kendi hukuk sistemlerini AİHS'den üstün gördüklerinden, AİHS normları ve AİHM kararları, gelişmekte olan ülkelere kıyasla çok da dikkate alınmamaktadır. Bizim gibi gelişmekte olan ülkeler bakımından ise bu norm ve içtihatlar son derece önemlidir.

Tez dört ana kısımdan oluşmaktadır:

Birinci kısım **vergilendirmenin evrensel ilkeleri** başlığı ile tez kapsamında önem arz eden bazı temel kavramlara ayrılmıştır. Bu kısım kendi içinde üç alt bölüme ayrılmaktadır. İlk bölümde vergilendirmenin temel ilkelerinden olan genellik, genel karşılıklılık, mali güce göre vergilendirme, ölçülülük, adalet, eşitlik ve kanunilik (öngörülebilirlik ve belirlilik, kıyas yasağı, geriye yürümezlik) ilkeleri açıklanmaktadır. İkinci bölümde insan hakları kavramı ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi üzerinde durulmaktadır. Bu bölümde insan hakları kavramı, terim meselesi, tarihi gelişimi ve insan haklarının korunmasının önemi ve nitelikleri konuları yer almıştır. Yine bu bölümde AİHS'in temel özellikleri ve iç hukukumuzdaki yeri incelenmektedir. Üçüncü bölümde insan haklarını koruma mekanizmaları yer almaktadır. Bu kapsamda, AİHM ve AİHM'in diğer uluslararası yargı kuruluşlarından farkı açıklanmakta, AYM'ye bireysel başvuru yolunun temel özellikleri ve ülkemizdeki durum anlatılmaktadır.

İkinci kısım **mülkiyet hakkına** ayrılmıştır. Mülkiyet hakkı kendi içinde 3 bölüme ayrılarak incelenmektedir. Birinci bölümde AİHS kapsamında mülkiyet hakkı ele alınmış; bu hakkın önemi, uygulanma alanı, unsurları, bu hakka müdahaleye izin

verilen durumlar ve AİHM'in mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla açılan davaları inceleme yöntemi konuları üzerinde durulmaktadır. İkinci bölümde, AİHM'de görülen ve mülkiyet hakkına ilişkin olan vergi davaları ışığı altında vergisel düzenlemelerin taşınması gereken temel ilkeler tespit edilmektedir. Bu kısımda incelenen yirmi AİHM kararı kapsamında on temel ilke tespit edilmiştir. Bu bölümde davalara ilişkin yorum yapılmamış, yalnızca somut olayın tespiti ve özetlenmesi ile yetinilmiştir. İkinci kısmın son bölümünde Türk vergi sisteminin AİHM içtihatları karşısında değerlendirilmesi yer almaktadır. Bu bölümde, ikinci kısımda üzerinde durulan davaların yorumu ve Türk vergi sisteminin, bu davaların incelenmesi neticesinde ortaya konan ilkeler kapsamında ayrıntılı değerlendirilmesi yer almaktadır. Mülkiyet hakkı kapsamında AİHS normları ve AİHM içtihatları ile ortaya konan ilkeler bağlamında, vergi mevzuatımızda değişmesi gereken düzenlemeler, yeni düzenleme önerileri ve AYM'nin mülkiyet hakkına ilişkin olarak önemli bulduğumuz bireysel başvuru kararları bu bölümde ele alınmaktadır.

Üçüncü kısım **adil yargılanma hakkına** ayrılmıştır. Yine burada da mülkiyet hakkındaki sınıflandırmaya bağlı kalınmaktadır. Birinci Bölümde AİHS kapsamında adil yargılanma hakkı ele alınmış; bu hakkın önemi, uygulanma alanı ve unsurları konuları üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, AİHM'de görülen ve adil yargılanma hakkına ilişkin olan vergi davaları ışığı altında vergisel düzenlemelerin taşınması gereken temel ilkeler tespit edilmektedir. Bu bölümde incelenen yirmi bir AİHM kararı kapsamında on temel ilke tespit edilmiştir. Yine bu bölümde davalara ilişkin yorum yapılmamış, yalnızca somut olayın tespiti ve özetlenmesi ile yetinilmiştir. Üçüncü bölümde Türk vergi yargısının AİHM içtihatları karşısında değerlendirilmesi yer almaktadır. Bu bölümde, ikinci bölümde üzerinde durulan davaların yorumu ve Türk vergi sisteminin, bu davaların incelenmesi neticesinde ortaya konan ilkeler kapsamında ayrıntılı değerlendirilmesi yapılmıştır. Adil yargılanma hakkı kapsamında AİHS normları ve AİHM içtihatları ile ortaya konan ilkeler bağlamında, vergi mevzuatımızda değişmesi gereken düzenlemeler, yeni düzenleme önerileri ve AYM'nin adil yargılanma hakkına ilişkin olarak önemli bulduğumuz bireysel başvuru kararları bu Bölümde yer almaktadır.

Dördüncü ve son kısım ise **diğer insan haklarına** ayrılmıştır. Vergiye ilişkin olarak en çok uyuşmazlık çıkarmaya müsait haklar mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkıdır. Zaten AİHM içtihatları da ağırlıklı olarak bu iki hak üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu nedenle bu iki hakkın ayrı kısımlarda ele alınması daha doğru bulunmuştur. Ancak vergisel uyuşmazlıklar yalnızca bu iki hakla sınırlı kalmamaktadır. Bunlar dışında yine AİHS kapsamında; kanuna dayalı cezalandırılma hakkı, çifte

yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkı, özel ve aile hayatına saygı hakkı, serbest dolaşım hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü de vergisel uyumsuzluklar bakımından ele alınabilecek temel hak ve özgürlüklerdir. İşte son kısımda bu haklar beş bölüm altında, yine kendi içerisinde, mülkiyet ve adil yargılanma hakkı Kısımlarındaki tasnife uygun olarak incelenmektedir. Birinci bölümde kanuna dayalı cezalandırılma hakkı ele alınmış, incelenen iki dava kapsamında iki ayrı ilke ortaya konmuştur. İkinci bölümde çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkı açıklanmış, incelenen üç dava çerçevesinde iki ilke tespit edilmiştir. Üçüncü bölümde özel ve aile hayatına saygı hakkı ele alınmış, incelenen yedi dava vesilesiyle beş ilke belirlenmiştir. Dördüncü bölümde serbest dolaşım hakkı ve ayrımcılığa uğramama hakkı incelenmiş, serbest dolaşım hakkıyla ilgili olarak tespit edilen bir dava ve buradan hareketle bir ilke ortaya konmuş; ayrımcılığa uğramama hakkına ilişkin olarak ise altı dava incelenmiş ve beş ilke belirlenmiştir. Beşinci bölümde öncelikle düşünce, vicdan ve din özgürlüğü açıklanmış, tespit edilen bir dava ve buradan hareketle bir ilke ortaya konmuştur. Sonrasında ise ifade özgürlüğü incelenmiş, tespit edilen bir dava neticesinde bir ilke ortaya konmuştur. Tüm bu haklar kapsamında AİHS normları ve AİHM içtihatları ile ortaya konan ilkeler bağlamında, vergi mevzuatımızda değişmesi gereken düzenlemeler, yeni düzenleme önerileri ve AYM'nin bu haklara ilişkin olarak önemli bulduğumuz bireysel başvuru kararları ayrıntılı olarak dördüncü kısımda ele alınmıştır.

BİRİNCİ KISIM

VERGİLENDİRME VE İNSAN HAKLARI

Çalışmanın bu kısmında öncelikle vergilendirmenin temel ilkeleri üzerinde durulacaktır. Bu doğrultuda sırasıyla; vergilendirmede genellik, genel karşılıklılık, mali güce göre vergilendirme ve ölçülülük, vergilendirmede adalet, vergilendirmede eşitlik ve verginin kanuniliği ilkeleri açıklanacaktır.

Birinci kısımda ayrıca çalışma bakımından önem teşkil eden, insan hakları, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru olmak üzere bazı temel kavramlara kısaca değinilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEİN TEMEL İLKELERİ

Vergilendirmenin temel ilkelerine geçmeden önce ilke ile kural arasındaki farka değinmekte fayda görüyoruz. Zira bu iki kavram sıklıkla karıştırılmakta ve birbirinin yerine kullanılmaktadır. İlkeler ile kurallar birbirinden farklı kavramlar olduğu için vergilendirme ilkeleri ile vergi kuralları da birbirinden farklı kavramlardır. Kurallar ya hep ya hiç uygulanır niteliktedir. Ancak ilkeler böyle değildir. İlkelerin, örneğin yalnızca makul ve mantıklı olduğu zaman uygulanma gibi, bazı istisnaları bulunmaktadır.¹

Genel olarak ilkeler, kanunlarla yeterince kapsamlı olarak açıklanmamış olan konularla nasıl baş edileceği hususunda rehberlik yaparlar. İlkeler kuralların ne demeye çalıştığını anlatmaktadır. Kurallar birbirleriyle çelişmezler. Eğer çelişirlerse esasında bir tanesi tali kural haline gelecektir. İlkeler ise kurallarla çelişmezler. Çünkü şayet kural açık ise zaten o uygulanacaktır. İlkeler sayesinde, kuralların kısaltılması, ayrıntılarının azaltılması mümkün olmaktadır.² Vergilendirme ilkeleri, tarihsel gelişim sürecinde oluşmuş ve sonrasında anayasal normlar haline dönüşmüşlerdir. İktidarların mutlak olan vergilendirme yetkilerinin sınırlandırılması ile anayasal metinlerin ortaya çıkışı aynı döneme denk gelmektedir. Bunun nedeni, vergilendirmenin temel hak ve özgürlüklerle olan yakın ilişkisidir. Bu anlamda devletlerin vergilendirmenin temel ilkelerini anayasalarında düzenleyerek mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerini koruma altına alması gerekmektedir.³

Yurtsuz John'un imzaladığı 1215 Magna Carta bir başlangıçtır. Buna göre kral, meclisin onayını almadan vergi alamayacaktır. Sonrasında, 1628 Haklar Dilekçesi, 1698 Haklar Bildirgesi, 1776 Virginia Haklar Bildirgesi ile de benzer düzenlemeler yapılmıştır. Ardından Fransa'da derebeylerinin ve kilisenin vergileme konusundaki yetkilerinin kaldırıldığı 1789 Fransız devrimi neticesinde 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi, 1948 BM İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ve

¹ JONES, John Avery, "Tax Law: Rules or Principles?", **Fiscal Studies**, Vol. 17, No. 3, 1996, ss. 63-89, s. 75, <http://www.ifs.org.uk/fs/articles/fsaveryjones.pdf> (Erişim Tarihi: 18.09.2015)

² JONES, John Avery, a.g.m., s. 75.

³ GERÇEK, Adnan vd. "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", **AÜHFD**, A. 63 (1), 2014, s. 81-130, s. 81-83.

bu beyannameden yararlanılarak hazırlanan İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ile artık gelinen bu noktada vergilendirme ilkeleri anayasal normlar haline gelmiş ve günümüzdeki anlamına kavuşmuştur.⁴

Örneğin 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesine göre; *"Kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için herkesin vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi, tüm yurttaşlar arasında olanakları oranında eşit olarak dağıtılır."* Görüldüğü üzere bildiride biraz sonra değineceğimiz vergilendirme ilkelerinin bir kısmı açıkça yer almaktadır.

Türkiye'de demokratik gelişim batılı ülkelere kıyasla daha geç başlamıştır.⁵ Osmanlı döneminde 1808 Sened-i İttifak ile başlayan vergilendirme ilkelerinin gelişimi, 1839 Tanzimat Fermanı, 1856 Islahat Fermanı ve 1875 Adalet Fermanı ile devam etmiş, 1876 Kanun-i Esasi ile sona ermiştir. Cumhuriyet dönemine bakıldığında ise 1924 Anayasası, 1961 Anayasası ve en son 1982 Anayasası'nda vergilendirme ilkelerine yer verilmiştir.⁶

Doktrinde vergilendirme ilkeleri, "münferit vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar" olarak tanımlanmaktadır.⁷ Bu ilkeler, iyi bir vergi sisteminin kurulmasına ve vergide etkinliğin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.⁸ Vergilendirme yetkisi birtakım anayasal ilkelerle çevrilmiş olup yasama organının ve idarenin bu ilkelere uygun davranması bir zorunluluktur.⁹

Vergilendirme ile ilgili kuralların hukuksal çerçevesi anayasa ile çizilmektedir.¹⁰ Kaynağını anayasa hukukundan alan, vergi hukukunun anayasal temelleri olarak da ifade edebileceğimiz vergilendirme ilkelerine uygun bir biçimde hazırlanmayan vergisel düzenlemeler, hem mükelleflerce hem de vergi idaresi tarafından tepki çekeabilmekte ve mali, iktisadi ve sosyal yönden olumsuz etkiler doğurabilmektedir.¹¹ Bu anlamda bir vergi salındığında söz konusu düzenlemenin

⁴ GERÇEK, Adnan vd., a.g.m., s. 87-87.

⁵ ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **AÜHF**, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, ss. 129-151, s. 132

⁶ GERÇEK, Adnan vd., a.g.m., s. 87-90; GÜNEŞ, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa, İstanbul, 1998, s. 79-97.

⁷ SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta, 5. Baskı, İstanbul, 2009, s. 47.

⁸ SARAÇOĞLU, Fatih ve ATALAY ANIN, Irmak, "Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilemede Eşitlik ve Adalet İlkeleri", *Prof. Dr. Fevzi DEVRİM'e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2014, ss. 359-372, s. 359.

⁹ YILMAZOĞLU, Yunus Emre, "Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkeleri Bağlamında Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesinde Hukuki Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 306, Mart 2014, s. 80-89, s. 81.

¹⁰ SABAN, Nihal, a.g.e., s. 3.

¹¹ GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 1998, S. 4, s. 1-2, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf (Erişim Tarihi: 30/10/2014)

anayasaya aykırılığının gündeme gelmemesi için, hem temel hak ve özgürlüklerin sınırlama nedenlerine, hem de verginin anayasal ilkelerine uyması gerekmektedir.¹²

Günümüzde devletler vergilendirme yetkilerini kamusal hizmetlerin finansmanı amacı dışında, kültürel ve sosyal amaçlarla, toplum mühendisliği aracı¹³ olarak da kullanabildiklerinden, vergi uygulamalarının insan yaşantısına bu denli müdahalesi oldukça duyarlı davranılmasını gerekli kılmaktadır.¹⁴ Çağdaş devletler, vergilendirme ile amaçladıkları işlevlerini yerine getirirken, demokratik ve sosyal bir hukuk devletinin özellikleri ile ilkeleri çerçevesinde davranmak; vergilendirmeye ilişkin anayasa kurallarını bu devlet tipinin gerekleri doğrultusunda belirlemek durumundadırlar.¹⁵

Önceki Anayasalar gibi 1982 Anayasası da vergilendirmenin temel ilkelerini düzenlemiştir. Anayasamızın pek çok hükmü vergi hukuku ile yakın ilişki içinde bulunmaktadır. Örneğin, Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklere ilişkin olan hükümleri vergilendirme yetkisinin sınırları bakımından; Anayasa Mahkemesine ilişkin hükümleri vergi kanunlarının anayasallık denetimi bakımından; idarenin yargı denetimine ilişkin hükümleri vergilendirme işlemlerinde hukuka uygunluğun sağlanması bakımından; kanunların yapılışına ilişkin hükümleri vergi kanunlarının yapılışları bakımından; bütçe ile ilgili hükümleri yürütme organına verginin tahsil yetkisinin verilmesi bakımından vergi hukuku ile ilgili bulunmaktadır.¹⁶

Bu bağlamda 1982 Anayasası'nda vergilere ilişkin olan hükümler, doğrudan hüküm altına alınmış olan vergi ilkeleri ve vergileri dolaylı olarak ilgilendiren hükümler/ilkeler olmak üzere iki kısma ayrılabilir. Bu bağlamda Anayasa'da doğrudan kabul edilen vergilendirme ilkeleri, Anayasa'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan Dördüncü Bölümünün "Vergi Ödevi" başlığı altındaki 73. maddesinde belirtildiği üzere; genellik, verginin mali güce göre alınması ve kanunilik ilkeleridir.¹⁷ Bunun dışındaki vergi ilkelerine de dolaylı olarak ulaşılmaktadır. Çalışma kapsamında böyle bir ayırmamanın tercih edilmeyip tüm ilkelerin tek bir başlık

¹² KARAKAŞ, Eser ve SONSUZUĞLU, Elif, "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi", *Anayasal Mali Düzen*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No. 12, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, ss. 215-248, s. 220.

¹³ Ayrıntılı bilgi için bkz. GÖKER, Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 16-21.

¹⁴ ERKİN, Gözde, "Çeşitli Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Vergilendirme Yetkisinin Sınırları Sorunu", *IV. Vergi Hukuku Konferansı Genç Hukukçular/Genç Yaklaşımlar*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, ss. 93-118, s. 97.

¹⁵ ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s. 129.

¹⁶ DOĞRUSÖZ, Bumin, "Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler", *Dünya gazetesi*, 5 Mayıs 2016, s. 13.

¹⁷ MUTLUER, Kamil, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 26-27.

altında ele alınması yolu tercih edilmiştir. Yeri gelmişken, ilkelerin çoğunun birbiriyle yakın ilişkide olduğunu da belirtmeliyiz.

Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi şöyledir: "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

Bu madde metniyle ilgili problem teşkil eden birkaç husus bulunmaktadır. Öncelikle, maddenin Anayasa içindeki yeri tartışılmaya müsaittir. Vergilendirmeye ilişkin olan 73. madde, Anayasa'nın "Siyasal Haklar ve Ödevler" bölümü içerisinde yer almaktadır. Doktrinde, maddenin "Kişinin Hak ve Ödevleri" bölümünde yer alması gerektiği ileri sürülmüştür. Bu görüşe katıldığımızı belirtmeliyiz. Çünkü gelinen noktada vergilendirme demokrasinin bedeli olarak görülmekte ve bu yolla kişilerin mülkiyet hakkına müdahale edilmektedir. Bu nedenle "Kişinin Hak ve Ödevleri" bölümünde mülkiyet hakkından sonra bir düzenleme yapılması doğru olacaktır.¹⁸ Bu bölümün de kanun hükmünde kararname ile düzenleme yapılmasına imkân tanımadığı göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergilendirme ilkeleri, hem Anayasa m. 73'de vergilendirmeye özgü olan ilkelerden hem de Anayasa'nın diğer genel ilkelerinden oluşmaktadır. Anayasa'nın gerek 73. maddesinde gerekse de diğer maddelerinde düzenlenen kuralların, Anayasa kuralları olmaları nedeniyle üst norm olarak kabul edilmekte olduğu¹⁹ bu anlamda vergilendirme ilkelerinin de hukuk hayatındaki koruyucusunun Anayasa Mahkemesi olduğu unutulmamalıdır.²⁰ Vergilendirme ilkelerine uygun bir vergi sistemi oluşturulmasındaki ilk görev ise kuşkusuz yasama organına düşmektedir.

Dikkat edilecek olunursa, 73. maddenin ilk iki fıkrasında, kamu gelirlerinden sadece verginin yer almasına karşın, üç ve dördüncü fıkralarında vergi ile birlikte resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yer almaktadır. Bu Anayasa koyucunun tercihidir. Bu doğrultuda, kamu giderlerini karşılama, mali güç ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımını ilkelerinin resim ve harç ile bunların benzeri mali

¹⁸ GERÇEK, Adnan vd., a.g.m., s. 114.

¹⁹ SABAN, Nihal, a.g.e., s. 16.

²⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 29.

yükümlülükleri kapsamına almaması, tamamen bu yükümlülüklerin niteliğinden kaynaklanmaktadır. Ancak, vergiyi kapsayan bir ilkenin vergi benzeri mali yükümlülüğü de kapsamı son derece doğaldır.²¹

AYM, vergilendirme ilkelerinin hemen hemen hepsini tartıştığı bir kararında²² önemli değerlendirmelerde bulunmuştur. Konuya girişi sağlamak ve AYM'nin ilkelere bakışını belirtmek açısından yer verdiğimiz bu kararda "**Hukuk devleti**, tüm işlem ve eylemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdürmeyi amaçlayan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, yargı denetimine açık, yasaların üstünde Anayasa ve yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Hukuk devletinde kuşkusuz ki, devlete kaynak sağlamak amacıyla da olsa vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve böylece hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmektedir. Burada verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir." ifadelerine yer verilmiştir.

Son olarak belirtmeliyiz ki, temel hukuk değerleri ve bu bağlamda vergilendirme ilkeleri, toplumdan topluma ve kültürden kültüre farklılık gösterebilmektedir.²³ Bu nedenle çalışmada "vergilendirmenin evrensel ilkeleri" yerine "vergilendirmenin temel ilkeleri" kavramının kullanılması bilinçli olarak tercih edilmiştir.

²¹ GEREK, Şahnaz ve AYDIN, Ali Rıza, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005, s. 114.

²² Bkz. AYM, E. 2001/36, K. 2003/3 ve 16.01.2003 tarihli kararı.

²³ LANG, Joachim, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev. Funda BAŞARAN), *Anayasal Mali Düzen*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No. 12, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, ss. 3-64, s. 3.

Şimdi vergilendirmenin önemli temel ilkeleri ve Anayasamızın bu ilkelere bakışını incelemeye geçebiliriz.

I. Vergilendirmede Genellik

Bir ülkede yaşayan tüm bireylerin, o ülkenin vergi ve benzeri mali yükümlülükler içeren yasalarına tabi olmasına genellik ilkesi adı verilmektedir.²⁴ Yani bu ilkeyle herkesin sınıf, ırk, cins vb. konularda bir ayırım gözetilmeksizin vergi mükellefi olması esası getirilmektedir.²⁵ Vatandaşlar arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve dini düşünce gibi iktisat dışı farklılıklara dayanılarak vergilendirme yapılması bu ilkeye aykırılık oluşturur.²⁶

Bu ilke, Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrasında geçen "herkes" sözcüğü ile ifadesini bulmuştur. Anayasa Mahkemesi de bu ilkeyi ayırım gözetilmeksizin mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılması ve vergi ödemesi olarak tanımlamıştır. Yine Mahkeme bu ilkenin, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçladığını ifade etmiştir.²⁷

Bu ilke kapsamında vatandaş olsun olmasın, tüm gerçek ve tüzel kişiler, vergi yükümlüsü sıfatını taşıyarak kamu giderlerine katkıda bulunmaya zorlanmaktadır. Türk hukukunda genellik ilkesi yabancı gerçek ve tüzel kişileri kapsamakla birlikte, bazı anayasal düzenlerde verginin sadece vatandaşlar açısından mali yükümlülük oluşturduğu gözlemlenmektedir.²⁸ Ancak, devletin gerçekleştirdiği kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olduğundan ve hiçbir sınırlama olmaksızın bütün topluma sunulduğundan vatandaş olsun veya olmasın herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katkı sağlaması gerekmektedir.²⁹

Genellik ilkesinden şu sonuçları çıkartabiliriz:³⁰

- Yalnızca belirli kişileri kapsayacak bir biçimde vergi konulamaz.
- Mali güce göre vergileme ilkesinin gerçekleştirilmesi amacı dışında, vergi yükünün belirli toplumsal kesimler üzerinde yoğunlaştırılması bu ilkeyle bağdaşmaz.

²⁴ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, C. 1, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 39. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2016, s. 11; ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Savaş Yayınevi, Erzurum, 2011, s. 47.

²⁵ MUTLUER, Kamil, a.g.e., s. 27.

²⁶ ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 147.

²⁷ Bkz. AYM. E. 2003/48, K. 2003/76 ve 23.07.2003 tarihli kararı.

²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve AVCI, Alpertunga, "Bağımsızlık Sonrası Kafkasya ve Orta Asya'da Vergilemenin Anayasal Görüntüsü", Qloballaşma Prosesinde Qafqaz ve Merkezi Asya, III. Beynelhâlq Kongres, 15-17 Oktyabr, Bakı Azerbaycan, 2010, s. 511-521; Aktaran: ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 48.

²⁹ AKSOY, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 247; Aktaran: GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", a.g.m., s. 9, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf (Erişim Tarihi: 30/10/2014)

³⁰ KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989, s. 28-29.

- Vergi istisna, muafiyet ve indirimlerinin, o verginin yapısına ve anayasal normlara uygun, nesnel gerekçelere dayanması zorunludur.

- Vergi kanunlarında, vergiyi doğuran olayın, verginin konuluş amacına göre, kapsadığı bütün olguları içerecek şekilde tanımlanması gerekmektedir.

- Vergi oranlarının, mali güce göre vergileme ilkesi saklı kalmak üzere, yükümlülerin bir bölümünün eylemli olarak vergi dışı kalmalarına yol açacak biçimde belirlenmemesi gerekir.

Ayrıca bu ilke, geniş tabanlı bir vergilendirme sayesinde³¹, vergi oranlarının düşük olmasına izin vererek, vergiye gönüllü uyumu da teşvik etmektedir.³²

Vergilendirmede genellik ilkesi, diğer vergi ilkeleriyle yakın ilişki içerisinde. Bir vergi sisteminde adalet ilkesinin sağlanabilmesinin temel şartı, vergide genellik ilkesine yer verilmiş olmasıdır. Zira bir toplumda, vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunan gerçek ve tüzel kişiler arasında çeşitli farklılıklar yaratmak suretiyle bir kısımdan vergi alınıp bir kısımdan alınmaması durumunda adaletsiz bir durum ortaya çıkacaktır.³³

Vergilendirmede genellik ilkesi, vergide eşitlik ilkesiyle de bağlantılıdır. Bu nedenle kimi yazarlarca doktrinde genellik ilkesi ile eşitlik ilkesi bir arada değerlendirilmektedir.³⁴ Bu görüşe temel olarak da verginin eşit olmadan genel olamayacağı hususu gösterilmektedir. Gerçekten de, genellik ilkesinin temelini, eşitlik ilkesi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.³⁵

Son olarak genellik ilkesinin, kanunilik ilkesi ile de bağlantılı olduğunu söyleyebiliriz. Zira ancak ve ancak, soyut olan ve öznel olmayan yasalar herkese yönelebilirler. Verginin yasallığı ilkesinin yasadışı vergi olmaz boyutu, vergi normlarının soyut ve nesnel olmasını gerektirmektedir. İşte bu yönden verginin genelliği ilkesinin de gerçekleşmesine hizmet etmektedir.³⁶

Bu ilke, her durumda ve mutlak surette uygulanmak zorunda olan ve istisnası olmayan bir ilke olarak düşünülmemelidir. Bu genel ilkenin birtakım istisnaları bulunmaktadır. En temel haliyle, bir kimsenin vergi ödemeye zorlanabilmesi için o kişinin bir gelir veya servete sahip olması ya da bir harcamada bulunmuş olması gerekmektedir. Bir başka anlatımla kişinin bir diğer anayasal ilke olan vergi ödeme

³¹ RACHETER, Donald ve WAGNER, Richard, Politics, Taxation and The Rule of Law, The Power to Tax in Constitutional Perspective, **Springer-Science+Business Media**, 2002, s. 44.

³² PILLA, Daniel, *Ten Principles Of Federal Tax Policy*, Legislative Principles Series Number 9, 2010, s. 18, <http://heartland.org/policy-documents/ten-principles-federal-tax-policy> (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

³³ ÇELİK TÜZÜN, Binnur, *Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s. 16.

³⁴ Bkz. ÖNCEL, Mualla vd., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 22. Baskı, Ankara, 2013, s. 40-43.

³⁵ ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 49.

³⁶ GÜNEŞ, Gülsen, a.g.e., s. 99.

gücüne sahip olması aranmaktadır. Bunun dışında, ekonomik, siyasi, sosyal veya teknik nedenlerle bazı mükellefler veya vergi konuları muafiyet veya istisna adı altında vergi kapsamı dışına çıkartılabilmektedir. Her iki durum da, verginin genelliği ilkesinin istisnalarıdır ve genellik ilkesini bozmamaktadır.³⁷

II. Kamu Giderlerinin Karşılanması (Genel Karşılıklılık)

Kökeni 17. ve 18. yüzyılın “tabii hukuk anlayışı”na³⁸ kadar giden “faydalanma teorisi”, vergilendirmede eşitlik düşüncesinden hareketle vergide bir karşılık veya bedel aranması şeklinde kendisini göstermiştir. 19. yüzyıla gelindiğinde ise vergilendirme alanındaki görüş değişmiş ve vergiler bireysel bir karşılık yerine devlet tarafından gerçekleştirilen tüm kamu hizmetlerini kapsamına alan genel bir karşılık biçiminde ifade edilmiştir. 19. yüzyılın sonuna gelindiği vakit ise “egemenlik teorisi” bu alanda hakimiyet kazanmış; devletin egemenliğine dayanan ve gücünü anayasadan alan vergilerin ölçüsü kamu hizmeti ve karşılığı da kamu gideri olarak adlandırılmaya başlanmıştır.³⁹

Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrasına göre vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere alınmaktadır. Yani, kamu giderleri, kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli giderlerdir.⁴⁰ Tersini düşünülecek olunursa, kamu gideri sayılmayan gider kalemleri için vergi toplanamaması gerekmektedir. Dolayısıyla kamu hizmeti gerektirmedikçe vergi alınması mümkün olmamalıdır. Aksi durum keyfiliğe sebep olacaktır. Bu durumda neyin kamu gideri olarak nitelendirildiği önem taşımaktadır. Ancak bu kavram Anayasamızda tanımlanmış değildir.⁴¹

Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında⁴², “Devlet mal ve parasının kullanılmasını gerektiren her iş ve hizmette kamu yararı ve kamu hizmeti niteliğinin bulunması zorunludur.” diyerek genel bir tanımlama yaparken, bazı kararlarında da eğitim ve öğretim, sağlık gibi belirli faaliyet türleri için kamu hizmeti nitelemesi yapmıştır.⁴³⁴⁴

³⁷ MUTLUER, Kamil, a.g.e., s. 27.

³⁸ Tabii hukuk insanın yani tabii hukuka tabi olanın kendi akli aracılığıyla bulduğu ve uydurduğu hukuk olup tabiatın ve insan tabiatından çıkmaktadır. Tabii hukuk, başka bir insanın veya başka bir iradenin eseri değildir. Ayrıntılı bilgi için bkz. GÜRİZ, Adnan, *Hukuk Felsefesi*, Siyasal Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2015, s. 137-142.

³⁹ GERÇEK, Adnan vd., a.g.m., s. 96.

⁴⁰ TEKBAŞ, Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabii Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, 2012, s. 168.

⁴¹ GÜNEŞ, Gülsen, a.g.e., s. 100.

⁴² Bkz. AYM, E. 974/17-E, K. 974/41 ve 08.10.1974 tarihli kararı.

⁴³ Bkz. AYM, E. 987/16-K., K. 988/8 ve 19.04.1988 tarihli kararı; AYM, E. 990/4-K, K. 990/6 ve 12.04.1990 tarihli kararı.

⁴⁴ TAN, Turgut, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 8, 1991, ss. 233-252, s. 234-235.

Kişiler, temsilcileri aracılığıyla ve bütçe kanunları vasıtasıyla kamu giderlerinin miktarına ve içeriğine karar vermektedir. Devletin amaç ve görevlerinin gerçekleştirilebilmesi için kamu harcamalarının yapılmasına ve bu harcamaların finansmanı için vergilerin toplanmasına gerek vardır. Bu bağlamda vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, Anayasa'nın m. 73/1 hükmüne ilave olarak devletin temel amaç ve görevlerinin belirtildiği 5. maddesinde bütçe ile ilgili olan 161 vd. maddelerinde ve devletin iktisadi ve sosyal ödevlerinin sınırlarına ilişkin olan 65. maddesinde anayasal dayanağını bulmaktadır.⁴⁵

III. Mali Güce Göre Vergilendirme ve Ölçülülük

Özellikle Charles de Montesquieu ve Jean Jacques Rousseau'nun etkisinde olmak üzere Aydınlanma Çağı'nda ve 19. yüzyılın sosyalist hareketlerinde, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, "artan oranlı vergilendirme" ve "yeniden dağıtım ilkesi" şeklinde gelişme göstermiştir. Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bu işlevi Anayasa m. 73'ü de şekillendirmiştir. Zira Anayasa m. 73, f. 2, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını maliye politikasının "sosyal amacı" olarak açıklamaktadır.⁴⁶

Sosyal devletin vergi adaletine ilişkin ilkesi olan bu ilke⁴⁷ Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrasında ifade edilmekte olup herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini öngörmektedir. Mali güce göre vergilendirme, kişilerin hem ekonomik hem de kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilke ile vergi yükünün kişiler arasında adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olmaktadır.⁴⁸

Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrasında ifade edilen mali güce göre vergilendirme ilkesi sadece dar anlamda vergiler bakımından geçerlidir. Bu nedenle, resim, harç, şerefiye gibi cebren tahsil edilen vergi dışı kamu gelirlerinde bu ilke dikkate alınmayacaktır.⁴⁹ Oysa bakılacak olursa, aynı maddenin üç ve dördüncü fıkralarında yer alan verginin yasallığı ilkesiyle ilgili hüküm ve yürütme organının vergilendirme yetkisine ilişkin olan hüküm geniş anlamda vergiyi esas almaktadır.⁵⁰

Mali güce göre vergilendirmeye ilişkin olan Anayasa maddesi, mali gücün tanımını yapmamış ve kişilerin mali güçlerinin nasıl belirleneceğine ilişkin bir açıklamada bulunmamıştır. Kamu maliyesi doktrinde mali gücün, vergi ödeyebilme gücü olduğu⁵¹; mali gücün temel göstergelerinin, gelir, servet ve harcama olduğu

⁴⁵ TEKBAŞ, Abdullah, a.g.m., s. 170.

⁴⁶ LANG, Joachim, a.g.e., s. 10.

⁴⁷ ÇAĞAN, Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", s. 145.

⁴⁸ ÖNCEL, Mualla vd., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 22. Baskı, Ankara, 2013, s. 52.

⁴⁹ ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 61.

⁵⁰ ÖNCEL, Mualla vd., a.g.e., s. 53.

⁵¹ KANETİ, Selim, a.g.e., s. 30.

belirtilmektedir. Bir diğer ifadeyle, mali güç kavramı çoğu zaman ödeme gücünün karşılığı olarak kullanılmaktadır.⁵² Bu bağlamda kanun koyucu da bu kriterleri göz önünde bulundurarak belirlemelerde bulunacaktır. Türk vergi sisteminde mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak gayesiyle en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, ayırma kuramı, sosyal amaçlı vergi muafiyet ve istisnaları gibi birtakım araçlardan faydalanılmaktadır.⁵³ Doktrinde, artan oranlı vergi tarifesinin, mali güce göre vergilendirme ilkesinin değil, sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olduğu görüşünü ileri sürenler de bulunmaktadır. Buna göre; “Artan oranlı vergi tarifesi, sosyal hukuk devletinin sosyal adaleti sağlama ödevinden ve gelirin yeniden dağıtılması için bir araç olarak kullanılmasından kaynaklanmaktadır.”⁵⁴

AYM’de bir kararında⁵⁵, mali güce göre vergilendirme araçlarını gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergiler bakımından ayrı ayrı şöyle göstermiştir: *“Mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı vergileme, en az geçim indirimi, ücret gelirlerinin sermaye gelirlerinden farklı vergilendirilmesi, servet vergilerinde lüks kabul edilen servet unsurlarının, temel ihtiyacı karşılayan servet unsurlarından daha yüksek oranda vergilendirilmesi, harcama vergilerinde lüks tüketime konu olan mal ve hizmetler ile zorunlu mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi, çeşitli istisna durumları ve muafiyet uygulamaları vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.”*⁵⁶

Mali güce göre vergilendirme ilkesi eşitlik ilkesi ile sıkı bir bağlantı içindedir. Doktrinde, mali güce göre vergilendirmenin bağımsız bir vergilendirme ilkesi olmadığını, kendi başına okunamayacağını, mali güce göre vergilendirmenin anayasal eşitlik ilkesi ile birlikte okunarak bir vergilendirme ilkesi oluşturulabileceğini ifade edenler de bulunmaktadır.⁵⁷ Yine bu görüşten hareketle, mali güç kavramının, yalnız başına hüküm ifade etmediği, kavramın özellikle eşitlik ilkesi ile birlikte okunabileceği yönündeki değerlendirmelerin ağırlık kazanmasının ardından, mali güç kavramının ilke bağlamından çıkarılıp eşitliği ölçmede kullanılan bir ölçüt haline geldiği ifade edilmiştir.⁵⁸ Bir AYM kararında da belirtildiği üzere; vergide eşitlik ilkesi yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme

⁵² ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 63.

⁵³ ÖNCEL, Mualla vd., a.g.e., s. 53.

⁵⁴ KANETİ, Selim, a.g.e., s. 30.

⁵⁵ Bkz. AYM, E. 1999/51, K. 2001/63 ve 28.03.2001 tarihli kararı.

⁵⁶ GEREK, Şahnaz ve AYDIN, Ali Rıza, a.g.e., s. 52.

⁵⁷ SABAN, Nihal, a.g.e., s. 55.

⁵⁸ BUDAK, Tamer, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 42.

yapılmasını öngörür. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.^{59 60}

Mali güce göre vergilendirme ilkesi ölçülülük ilkesi ile de yakın bağlantı içerisindedir. Sınırlamanın sınırı olarak da ifade edebileceğimiz ölçülülük ilkesi, Türkiye’de olduğu gibi, Avrupa Adalet Divanı ve AİHM tarafından da her geçen gün artan oranda kullanılmaktadır. AİHM, mali güce göre vergilendirmeyi ölçülülük kriteri çerçevesinde değerlendirmektedir. Bu nedenle başlık, her iki ilkeyi de kapsar şekildedir.

Bu ilke gereğince, yasama organınca hedeflenen amaç ile kullanılan araç arasında orantılı bir ilişki bulunmalıdır. Yapılan sınırlamayla sağlanan yarar arasında mutlaka hakkaniyete uygun bir denge bulunmalıdır. Birey ile devlet arasındaki menfaatler bakımından denge sağlanmasına yönelik olan ve kamu hukukunda oldukça büyük bir öneme sahip olan bu ilke, vergilendirme yetkisinin aşırı derecede kullanılmasını önlemek amacıyla, bu yetki üzerinde marjinal sınırlama aracı olarak kabul edilmektedir.⁶¹ Örneğin, vergi konusunun ortadan kaldırılması sonucunu doğurabilecek bir servet vergisi, hakkın özünü zedeleyeceğinden Anayasa’ya da aykırı olacaktır. Ölçülülük ilkesine uygun olmayan böylesine bir uygulama artık vergilendirme değil müsadere olacaktır.⁶²

Ölçülülük ilkesinin elverişlilik ve gereklilik olmak üzere önemli iki unsuru bulunmaktadır. **Elverişlilik ilkesi**; “alınan tedbirlerin amaçlanan sonuca ulaşabilmek için uygun olmasını” ifade eder.⁶³ **Gereklilik ilkesi** ise; “amaca ulaşmak için yeterli olan en hafif tedbirin alınmasını, bu yeterli değilse daha ağır tedbirlere doğru aşamalı bir geçiş yapılmasını arar.^{64 65}

IV. Vergilendirmede Adalet

Vergi adaleti kavramının içeriği, toplumdan topluma ve kültürden kültüre farklı şekillerde doldurulabilmektedir. Yine bu kavram, vergi yükünün artırılmasını haklı göstermek amacıyla sık sık kötüye kullanılabilir. Örneğin konuyu tarihsel olarak ele aldığımızda, duaları yoluyla devlete hizmet ettikleri gerekçesiyle

⁵⁹ Bkz. AYM, E. 1994/80, K. 1995/27 ve 06.07.1995 tarihli kararı.

⁶⁰ SABAN, Nihal, a.g.e., s. 55.

⁶¹ TEKBAŞ, Abdullah, a.g.m., s. 160.

⁶² ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 169.

⁶³ METİN, Yüksel, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002, s. 26.

⁶⁴ LERCHE, Peter, *Überraschung und Verfassungsrecht: Zur Bindung des Gesetzgebers an die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und Erforderlichkeit*, Köln, 1961, s. 19; Aktaran: METİN, Yüksel, a.g.e., s. 31.

⁶⁵ ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, “Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması”, *Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2 Vergi Hukuku*, Ed. Billur Yaltı, XII Levha Yayıncılık, ss. 143-164, s. 149.

ruhban sınıfının vergi ödememesi Hıristiyan toplumlarda adil bulunmuştur. İslam Hukuku'na göre ise, Müslüman olmayanlardan kendi inançlarını muhafaza edebilmeleri için “cizye” adı altında alınan vergi adildir. Ama artık geldiğimiz noktada, modern bir anayasal sistemde ruhban sınıfına vergi imtiyazı tanınması veya sadece belli bir dine mensup kimselerden vergi alınması vergi adaleti ilkesine aykırıdır.⁶⁶

Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin, yükümlülerin ekonomik durumlarına, mali güçlerine, göre alınması adalet ilkesinin temel şartıdır. Bu ilkeyi, Anayasa'nın 73. maddesinin ilk fıkrasından çıkartabildiğimiz gibi aynı zamanda, maliye politikasının sosyal amacına ilişkin olan ikinci fıkradan da çıkartmaktayız. Buna göre; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacını teşkil etmektedir.⁶⁷ 1982 Anayasası'nda yer alan ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağıtımına ilişkin olan bu ilke, 1961 Anayasasında ise bulunmuyordu.⁶⁸

Bu ilkenin bir gereği olarak vergi kanunları soyut olmalı, şahsa yönelik olarak yapılan birtakım düzenlemelerle vergi yükü adaleti belirli kesimler lehine bozulmamalıdır. Herkes, koşulları ölçüsünde ve adil biçimde vergilendirildiğinde, vergilendirmede adalet ilkesi gerçekleşmiş olacaktır.⁶⁹

Vergilendirmede adalet, vergi kanunlarının konulması ve uygulanmasında adil olmaları gerekliliğine işaret etmektedir. Adalet, her bir toplumda farklılık arz eden, bu nedenle kesin bir sınırının çizilmesi mümkün olmayan, soyut bir kavramdır. Hal böyle olmakla birlikte vergilendirme alanında vergi kaçakçılığının ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında ödeme güçlerine göre dağıtılması gibi hususların vergi adaletini sağlamaya yönelik olduğu noktada görüş birliği bulunmaktadır.⁷⁰ Ayrıca verginin adaletli olup olmadığı değerlendirmesini yaparken, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik hal ve şartlara da bakılmalıdır. Örneğin, normal dönemlerde adil olarak kabul edilemeyecek yüksek oranlı bir vergi, kriz ve olağanüstü hal durumlarında adil olarak kabul edilebilecektir.⁷¹

Vergilendirmede adaletin sağlanması, diğer birtakım vergi ilkelerinin de dikkate alınması ile sağlanabilecektir. Bu bağlamda vergide adalet, genellik, mali güç ve eşitlik ilkeleri ile yakın ilişki içindedir ve adaletli bir vergi sistemi kurulabilmesi için mutlaka diğer ilkeleri de bünyesinde barındıran bir sistemin kurulması

⁶⁶ LANG, Joachim, a.g.e., s. 3.

⁶⁷ ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 57.

⁶⁸ GEREK, Şahnaz ve AYDIN, Ali Rıza, a.g.e., s. 49, 114.

⁶⁹ GERÇEK, Adnan vd. a.g.m., s. 94.

⁷⁰ ÇELİK TÜZÜN, Binnur, a.g.e., s. 15.

⁷¹ ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 59.

gerekmektedir. AYM'de bu ilkeyi, genellik, eşitlik ve mali güce göre vergilendirme ilkeleri ile birlikte şöyle değerlendirmiştir:⁷² “Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar.

Mali güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.

Anglo-Amerikan doktrininde adalet ilkesi; yatay adalet ve dikey adalet olmak üzere kendi içinde ikiye ayrılmaktadır.⁷³ **Yatay adalet**, aynı ekonomik durumdakilerin aynı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelirken **dikey adalet**, farklı ekonomik durumdakilerin farklı vergilendirilmesini belirtmektedir. Bir başka anlatımla yatay adalet, vergilendirme bakımından benzer durumda (gelir, servet, gider, aile yükü vb.) bulunan kişilerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulmalarını ifade ederken dikey adalet, vergilendirme bakımından farklı koşullarda bulunan kişilerin farklı vergilendirilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.⁷⁴ İşte eşitlik ilkesi, yatay adalet, mali güce göre vergilendirme ilkesi de dikey adalet ile ilgili bulunmaktadır.

Vergilendirmede adalet ilkesi genel ilkelerden olan sosyal devlet ilkesiyle de bağlantılıdır. Bu bağlamda gelir ve servet eşitsizlikleri ile mücadele amacı taşıyan bir devlet, adil bir vergi politikası güderek topladığı vergileri, düşük gelirliilerin sosyal kamu hizmeti finansmanında kullanarak sosyal devletin gerçekleşmesini sağlayabilecektir.⁷⁵

Vergi adaletini olumsuz etkileyen bir kısım legal ve illegal faktörler bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı istihdam vergi adaletini olumsuz yönde

⁷² Bkz. AYM. E. 1994/80, K. 1995/27 ve 06.07.1995 tarihli kararı.

⁷³ EDREY, Yoseph, “Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework”, **American University Law Review**, Vol. 56:5, 2007, ss. 1187-1228, s. 1203, <http://digitalcommons.wcl.american.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1216&context=aulr> (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

⁷⁴ ÇAĞAN, Nami, a.g.e., s. 148.

⁷⁵ ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 60.

etkileyen illegal faktörlerdir. Muafiyet ve istisnalar, çifte vergileme, verginin yansıtılması dolaylı vergilerin ağırlığı, vergi afları ve ayırma kuramı ise vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen legal faktörlerdendir.⁷⁶

Son olarak belirtilmelidir ki, vergi yükü kavramından bahsedilmeden, bir vergi adaleti tartışmasının yapılması mümkün değildir. **Vergi yükü**; “ülke içindeki iktisadi kaynaklardan, yine ülkenin ortak tüketim ve yatırım harcamalarını karşılamak üzere ayrılan bölümü” şeklinde tanımlanabilir. Mükellef açısından bir tanımlama yapmak gerekirse vergi yükü; “o kişinin elde ettiği kazançla, ödediği tüm vergiler arasındaki orantı veya devlet için katlanılan fedakarlık” anlamına gelmektedir.⁷⁷ Vergi yükünün dağılımı, vergilendirmede adalet ilkesinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin göstergelerinden birisini oluşturmaktadır. Bir ülkede mükellefler üzerindeki vergi yükü ne kadar ağırsa, mükelleflerin vergiye karşı tepkileri de o kadar fazla olacaktır. Vergi yükünün mükellefler arasında adil ve dengeli bir biçimde dağıtılması gerekmektedir.⁷⁸

Yapılması gereken, vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının artırılmasıdır. Bu doğrultuda gelir ve servet üzerinden daha fazla vergi alınması gerekmektedir.⁷⁹

V. Vergilendirmede Eşitlik

Alman Federal Anayasa Mahkemesi, genel eşitlik kuralını, “keyfilik yasağı” şeklinde değerlendirmektedir. Buna göre; eşitlere keyfi olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfi olarak eşit şekilde davranmak yasaktır.⁸⁰ AİHS ise bağımsız bir eşitlik ilkesi içermemektedir. Sözleşme, eşitliği ayrımcılık yasağına ilişkin olan 14. madde kapsamında ele almaktadır.⁸¹

Bu genel ilkenin vergi alanında da dikkate alınması gerektiğine kuşku yoktur. Vergilendirmeye özgü ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesinde eşitlik ilkesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Genel olarak eşitlik ilkesi 1982 Anayasası'nda “Kanun önünde eşitlik” başlıklı 10. maddesinde düzenlenmekte olup buna göre: “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

⁷⁶ EGELİ, Haluk ve ÖZCAN, Güngör, “Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergilerin Vergi Adaleti Sağlamadaki Rolü, Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Prof. Dr. Fevzi DEVRİM'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2014, ss. 219-229, s. 223-224.

⁷⁷ BİLİCİ, Nurettin ve BİLİCİ, Adem, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 5. Baskı, Ankara, 2015, s. 155.

⁷⁸ AKKURT, İsmail, “Yükümüz Ağır mı? (Türkiye'deki Vergi Yükünün OECD Verileri Kapsamında Değerlendirilmesi)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 320, Mayıs 2015, ss. 119-125, s. 120.

⁷⁹ AKKURT, İsmail, a.g.m., s. 124-125.

⁸⁰ LANG, Joachim, a.g.e., s. 8-9.

⁸¹ SABAN, Nihal, a.g.e., s. 53.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürllüer, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.” hükmünü içermektedir.

Öyleyse vergilendirmede eşitlik ilkesi, Anayasa'nın 10. maddede düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki uzantısını oluşturmaktadır. Buna göre, vergi ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin yasaların uygulanmasında mükellefler arasında ayırım yapılmaması vergilendirmede eşitlik ilkesini ifade etmektedir.⁸² Bu bağlamda; vergi kanunları önünde şeklen eşit durumda bulunan kişiler, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkları göz önünde bulundurularak vergilendirilmelidir.⁸³ Vergilendirmede eşitlik ilkesi hem vergi kanunları önünde eşitliği ve hem de yükümlüler arasında ödeme gücünde eşitliği kapsamaktadır.⁸⁴

Anayasa tarafından koruma altında bulunan eşitlik ilkesi gereğince; kanun koyucu, vergi yükünün adil ve makul dağılımını⁸⁵ kanunlar ile sağlamakla, idare, vergi kanunlarının adil olarak uygulanmasını gerçekleştirmekle, mahkemeler ise iç hukukta eşitlik ilkesini yorumlamakla sorumludur.⁸⁶

Bir vergi sisteminde eşitlik ilkesinin göz ardı edildiğini düşündüğümüzde, o vergi sisteminin adil olduğunu söyleyemeyiz. Adil ve eşit olmayan vergi sistemleri, mükelleflerin uyumunu olumsuz etkilemekte ve yükümlülükler uymada isteksizlik yaratmaktadır.⁸⁷

Aynı geliri elde eden ve aynı koşulda bulunan iki mükelleften birinin diğerine göre daha fazla vergi ödemesi; farklı gelir elde eden ve farklı koşullarda bulunan iki mükellefin de aynı vergiyi ödemesi halinde vergide eşitlik ilkesi ihlal edilecek, vergi adaleti zedelenecektir.⁸⁸ Bu doğrultuda AYM'nin, aynı durumda olanların haklı

⁸² ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 53.

⁸³ ÇAĞAN, Nami, a.g.e., s. 148.

⁸⁴ KUMRULU, Ahmet, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", AÜHF, C. XXXVI, S. 1, 1979, ss. 147-162, s. 156.

⁸⁵ PILLA, Daniel, a.g.e., s. 20, <http://heartland.org/policy-documents/ten-principles-federal-tax-policy> (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

⁸⁶ BIRK, Dieter, "The Limited Impact of the Principle of Equality on Tax Law", Legal Protection Against Discriminatory Tax Legislation, London: Kluwer Law International, 2003, ss. 45-53, s. 45; Aktaran: GERÇEK, Adnan vd. a.g.e., s. 93.

⁸⁷ PILLA, Daniel, a.g.e., s. 20, <http://heartland.org/policy-documents/ten-principles-federal-tax-policy> (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

⁸⁸ ÇELİK TÜZÜN, Binnur, a.g.e., s. 18.

nedene dayanarak farklı kurallara tabi kılınmasını eşitlik ilkesine aykırı bulmadığını belirtmeliyiz. Burada dikkat çekilmesi gereken nokta “aynılık” ve “farklılık” olgularıdır. Zira aynılığın ve farklılığın ölçüsü “hukuksal durum” iken, farklı hukuksal durumun ölçüsü “haklı neden”dir. Haklı neden olmadığı sürece eşitlik ilkesi ihlal edilecektir.⁸⁹ Haklı nedenin varlığı ise eşitsizliği meşrulaştırmaktadır.⁹⁰

AYM çoğunlukla, bu ilkeyi bağımsız olarak değil, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile birlikte değerlendirmektedir.

Anayasa Mahkemesinin yapmış olduğu inceleme neticesinde yasal düzenlemenin kapsamını eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacak bir şekilde dar bulmuşsa, eksik düzenlemenin iptal edilip edilmemesi konusu doktrinde tartışılmaktadır. İptal, özellikle sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnaları söz konusu ise önemli ölçüde sakıncalıdır. Dar kapsamlı olduğuna karar verilen yasa hükmünün iptali halinde muafık ve istisnadan yasa hükmü uyarınca hali hazırda yararlanmakta olan da bu imkânlardan yoksun bırakılacaktır. Bu nedenle, bizim de katıldığımız doktrindeki bir görüşe göre AYM'nin, Anayasa'ya aykırılığını saptadığı eşitsizliği kararının gerekçesinde göstermesi ancak iptal kararı vermemesi sosyal amaca daha uygun düşecektir. AYM'nin kararının ardından da yasama organı, gerekçe doğrultusunda hareket ederek eşitsizliği gidermelidir.⁹¹

Vergilendirmede eşitliği, Anayasa'nın 10. maddesinden çıkartmakta olduğumuzu belirtmiştik. Ancak, 73. madde metnine vergilendirmede eşitliği vurgulayan bir hüküm konulmasının daha yerinde olacağı görüşüne katıldığımızı belirtmeliyiz. Örneğin; Arjantin, Belçika, Brezilya, Hırvatistan, İspanya gibi ülkelerde vergilendirmede eşitlik özel olarak düzenlenmiştir.⁹²

VI. Verginin Kanuniliği

Hükümdarın vergiyi kanuna dayanarak alması hakkına tarihte ilk kez ünlü İngiliz Anayasa belgesi Magna Carta'da yer verilmiştir.⁹³ İngiltere'de Magna Carta ile başlayan demokratikleşme hareketlerinin temelinde, adil olmayan ve yasal bir dayanağı bulunmayan vergiye karşı gösterilen tepki yer almaktadır.⁹⁴

Demokrasilerde her türlü verginin tahsil edilebilirliği, halk tarafından seçilen yasama organının bir faaliyeti neticesinde gerçekleşmesine bağlıdır. Vergiler,

⁸⁹ SABAN, Nihal, a.g.e., s. 53.

⁹⁰ ATEŞ, Leyla, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s. 122.

⁹¹ ÖNCEL, Mualla vd., a.g.e., s. 43.

⁹² GERÇEK, Adnan vd. a.g.m., s. 101-102, 116.

⁹³ KUMRULU, Ahmet, a.g.m., s. 148.

⁹⁴ BURG, David F., *A World History of Tax Rebellions*, New York: Taylor&Francis Books, 2004, s. 85; Aktaran: GERÇEK, Adnan vd. a.g.m., s. 84.

seçilmiş hükümet tarafından sunulan kamu mal ve hizmetlerinin bedelini ödemek amacıyla kolektif bir rıza ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹⁵

13. yüzyılın başından bu yana kabul gören, parlamenter hareketin, anayasacılığın özü ve başlangıcını oluşturan⁹⁶ ve şekle ilişkin olan bu ilke, 1982 Anayasası'nın ise 73. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Vergide kanuniliğin ve vergilendirme yetkisinin ana kaynağı ulus egemenliğidir. Kanun koyucu bu yetkiyi ulus adına kullanmaktadır.⁹⁷ "Temsilsiz vergi olmaz" şeklinde de ifade edilen bu ilke vergi konulmasını keyfilikten çıkartarak, halkın temsilcilerinin kararı ile olmasına olanak vermektedir.^{98 99}

Verginin temsile dayanması ve sadece yasa ile düzenlenebilmesi, bireylerin anayasal temel hak ve özgürlüklerinin etkin bir biçimde korunması ve bunların temsil organının iradesiyle güvenceye alınması sonucunu doğurmaktadır.¹⁰⁰ Verginin kanuniliği ilkesi, yükümlüye, kanuni sınırlardan taşılmaması güvencesini getirdiği kadar, vergi alacaklısına da kanuni koşulların varlığı halinde bu yetkinin kullanılması olanağını vermektedir.¹⁰¹

Sözleşme'nin bir kısım maddelerinde yer alan "yasayla öngörölmüş" kavramı Common Law kuralları ile asgarileri belirlemektedir. Bu bağlamda Anayasamızda, 73. madde kapsamındaki kanunilik ilkesinin sınırının asgari düzeyde bu kavramlarla ölçülmesi gerekmektedir. Yasa kavramı, Anayasa'nın 87., 88. ve 89. maddelerinde açık olarak ifade edilmiştir. Bu maddelerden görüleceği üzere Anayasa'nın kanunilik kavramı, AİHM'in asgarilerinden daha katı kuralları içermektedir ve idari işlemlerle yapılan düzenlemeleri kapsamına almamaktadır.¹⁰²

Anayasamızın 73. maddesinde yer alan vergilerin kanuniliği ilkesi hukuk devleti kavramı ile yakından bağlantılıdır. Ancak bu ilke, hukuk devleti kavramının yaşama geçirilebilmesi için gerekli tek unsur değildir. Bu ilkenin hukuk yaşamında yerini alabilmesi ve bir anlam ifade edebilmesi, hukuka saygı, kanuni idare, yasama ve yürütme organlarının işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olması, bağımsız yargı, idarenin mali sorumluluğu, yasama ile yürütme organı arasındaki

⁹⁵ EDREY, Yoseph, a.g.m., s. 1193, <http://digitalcommons.wcl.american.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1216&context=aulr> (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

⁹⁶ KARAKAŞ, Eser ve SONSUZUĞLU, Elif, a.g.e., s. 217.

⁹⁷ GEREK, Şahnaz ve AYDIN, Ali Rıza, a.g.e., s. 131-132.

⁹⁸ SABAN, Nihal, a.g.e., s. 48.

⁹⁹ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 12.

¹⁰⁰ ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 45.

¹⁰¹ KUMRULU, Ahmet, a.g.m., s. 151.

¹⁰² SABAN, Nihal, a.g.e., s. 36.

yetki devri sınır ve koşullarının ayrıntılarıyla belirlenmiş olması gibi başkaca kavram ve olguların yaşamda yerini almış olmasına bağlı bulunmaktadır.¹⁰³

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilmesi veya kaldırılmasına ilişkin Anayasa hükmü gereğince, mali yükümlülükler yalnızca yasa ile konabilmektedir. Dikkat edilecek olursa kanun koyucu, mali yükümlülük kapsamını yalnızca vergi ile sınırlı tutmamış geniş kapsamda tüm mali yükümlülükleri dahil etmiştir. Bu konular hakkında yasalar, hiçbir şekilde yürütme organını ve idareyi yetkili kılamaz. Burada Anayasa koyucunun amacı keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı olan uygulamaları önlemektir. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyebilecek keyfi uygulamaların önüne geçilebilmesi için vergilemede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh ve tahakkuk, tahsil, muafık, istisna, indirim, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilemenin temel öğelerinin mutlaka yasalarla belirlenmesi gerekmektedir.¹⁰⁴

Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir diğer yönü de, vergi hukukunda kural olarak irade özgürlüğüne ve sözleşmelere yer verilmemesinde kendisini göstermektedir. Vergisel düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması konusunda sözleşme yapılması mümkün değildir. Kural bu olmakla birlikte **uzlaşma müessesesi** bu duruma istisna teşkil etmektedir. Uzlaşma, uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi yollarından birisi olup sınırlı bir biçimde irade özgürlüğüne ve sözleşme yapılmasına olanak tanımaktadır.¹⁰⁵

Anayasa, vergilere ilişkin olarak kanunilik ilkesini öyle benimsemiştir ki, kural olarak kanun hükmüne kararname ile bile yeni vergi getirilmesine, değiştirilmesine veya kaldırılmasına olanak tanımamıştır. Zira vergi ödevi siyasi ödev niteliği taşımaktadır ve Anayasa'nın 91. maddesinin 1. fıkrası gereğince siyasi haklar ve ödevler olağan dönem kanun hükmünde kararnameleriyle düzenlenememektedirler.¹⁰⁶ Ancak bu kuralın, sıkıyönetim ve olağanüstü hallerle sınırlı olmak üzere istisnası bulunmaktadır. Bu hallerde, yalnızca sıkıyönetim veya olağanüstü hal ilan edilen bölgelerde geçerli olmak üzere, vergilerle ilgili olarak kanun hükmünde kararname çıkarılması mümkündür.¹⁰⁷

¹⁰³ DOĞRUSÖZ, Bumin, "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, *Anayasal Mali Düzen*, XIII. Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Yayın No. 12, İstanbul, 2000, ss. 135-160, s. 152.

¹⁰⁴ GEREK, Şahnaz ve AYDIN, Ali Rıza, a.g.e., s. 132-133, 149.

¹⁰⁵ TEKBAŞ, Abdullah, a.g.e., s. 174.

¹⁰⁶ ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, a.g.e., s. 44.

¹⁰⁷ MUTLUER, Kamil, a.g.e., s. 28.

Yine Anayasa'nın bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin olan 161. maddesinin son fıkrasında yer alan *“Bütçe kanununa, bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz”* hükmü de Anayasa'nın vergilerin kanuniliği ilkesine getirdiği bir başka sınırlamadır. Buna göre; bütçe kanunlarında vergi ile ilgili konuların düzenlenmesi mümkün değildir.

Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrası ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği hükme bağlanmış ve bir anlamda kanunilik ilkesi yumuşatılmıştır. Buna göre Bakanlar Kurulu, belirtilen konularda, yasanın belirlediği alt ve üst sınırlar kapsamında değişiklik yapabilecektir. Lakin Bakanlar Kurulunun ilgili sınırları aşar bir şekilde düzenleme yapması mümkün değildir. Bu anlamda Bakanlar Kurulu, bir mali yükümlülük koyma veya kaldırma yetkisine sahip değildir. Kurul yalnızca mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapabilir. Yetkisi söz konusu bu kalemler ile sınırlandırılmıştır. Şayet kanunen belirlenen bu konuların dışında bir düzenleme yapılacak olursa, bu durumda *“fonksiyon gaspı”* gündeme gelecektir.

Yürütme organına, vergi aslına ilişkin olarak belirli sınırlar çerçevesinde düzenleyici işlem yapma yetkisi verilmesine karşın, vergi cezaları bakımından benzer bir yargıya varmak kolay değildir. Çünkü ceza alanında, *“verginin kanuniliği”* ilkesinin ötesinde yine Anayasa'da düzenleme bulan *“suç ve cezaların kanuniliği”* ilkesi de göz önünde bulundurulmaktadır. Anayasa'nın 38/1. maddesine göre; *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”* Yine aynı maddenin 3. fıkrasına göre; *“Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.”* Bu bağlamda özellikle de adli vergi suçlarında düzenleyici işlemde bulunmak pek mümkün değildir. Esas olarak kanunilik ilkesi, ceza hukukunda olduğu gibi idari yaptırımlar alanında da var olan bir ilkedir.

Son olarak kanunilik ilkesi kapsamında yukarıda açıklanan ve ilkenin istisnalarını oluşturan Bakanlar Kurulu'na verilen yetkilerin haricinde, bazı durumlarda Maliye Bakanlığı'na da istisnai nitelikte yetki tanınabilmektedir. Örneğin; mükellefin tecil veya uzlaşma talebini kabul edip etmeme, mükellefe süre verme gibi

konularda Maliye Bakanlığı'na takdir yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi genel tebliğler çıkarmak suretiyle kullanmaktadır.¹⁰⁸

Kanunilik ilkesinin; öngörülebilirlik ve belirlilik, kıyas yasağı ve geriye yürümezlik olmak üzere üç ana sonucu bulunmaktadır:

A. Öngörülebilirlik ve Belirlilik

Bireyler yasaya baktıklarında, belirli bir kesinlik dahilinde hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın yani sonucun bağlandığını; bunların devlete ait olan hangi müdahale yetkisini doğurduğunu anlayabilmelidir. Bireyler ancak bu takdirde kendilerine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ona göre ayarlayabilirler. Belirlilik ilkesi hem hukuk devleti ilkesi hem de bireyin temel haklarının ve özgürlüklerinin korunması bakımından son derece önemlidir.¹⁰⁹ Kanunilik ilkesi kapsamında örneğin vergi yasalarının, vergiye ilişkin olarak tüm özellikleri kapsaması gerekmektedir. Yani, vergilemenin tüm esaslı öğeleri, yasa metninde kesin bir biçimde tespit edilmeli, belirli olmalıdır. İlaveten, kanunilik prensibi, verginin öngörülebilir olmasına da imkân tanımaktadır.¹¹⁰

İktisadi açıdan olaya yaklaşıldığında, Adam Smith'in klasik vergileme ilkeleri arasında da bu yönde bir kuralın var olduğu görülmektedir. Buna göre; her bir kimsenin ödemekle yükümlü olduğu vergi kesin olmalı ve keyfiliğe yer vermemelidir. Yükümlü ve diğer tüm kişiler bakımından verginin ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenmesi gereken miktar açık olmalıdır.¹¹¹

Mükelleflerin ödemeleri gereken verginin belirli olmaması, onları bir bilinmezlik içerisinde bırakacak ve mali durumlarını gerektiği gibi düzenleyememelerine neden olabilecektir. Ummadıkları bir anda bir vergiyle karşılaşan mükellefler, vergiye karşı tepki geliştirebilecek ve vergiden kaçınmaya çalışabilecektir.

Kuşkusuz, yasaların anlaşılabilirlik açısından basitliği, yasaların değişme sıklığı, vergilerin sayısal olarak miktarı ve bürokrasinin ağırlığı da bu alt ilkeyi etkileyen hususların başında gelmektedir. Aksi durumda, gereksiz anlaşmazlıkların doğmasına, vergi incelemelerinin ve vergi kaçakçılığının artmasına, vergi idaresinin keyfi uygulamalara başvurmasına neden olabilecektir.¹¹²

Belirlilik ilkesi, vergi kabahat ve yaptırımları bakımından da oldukça önemlidir. Kanunilik ilkesi kapsamında kabahat ve yaptırımlara ilişkin olarak kanunla

¹⁰⁸ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 13.

¹⁰⁹ CAN, Osman, "Belirlilik ilkesine Anayasal Bakış", *AÜHFD*, C. IX, S. 1-2, 2005, ss. 89-125, s. 93-94.

¹¹⁰ GÜNEŞ, Gülsen, a.g.e., s. 17.

¹¹¹ STAMP, Sir Josiah, *The Principles of Taxation In The Light of Modern Developments*, London, 1929, s. 4; Aktaran: GÜNEŞ, Gülsen, a.g.e., s. 17.

¹¹² GÜNEŞ, Gülsen, a.g.e., s. 17-18.

yapılan düzenlemelerin, kabahatin tüm unsurlarını göstermesi, yaptırım olarak uygulanacak cezayı anlaşılabilir bir biçimde içermesi gerekmektedir.

B. Kıyas Yasağı

Kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşımaktadır. Buna göre; vergi kanunları ile açıkça belirlenmeyen konular üzerinden, bu konulara benzediği ileri sürülerek vergi alınamaz veya vergi muafiyet ve istisnası tanınmaz.¹¹³ Vergi hukukunda kıyas yasağı bulunmasının en önemli nedeni, **tipiklik**dir. Yine kıyas yapılması, kanunilik ilkesini ihlal edeceği gibi kuvvetler ayrılığına ve hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır.¹¹⁴ Böyle bir durum, kamu hukukunda fonksiyon gaspına yol açmaktadır.¹¹⁵ Vergilendirmede kıyas yasağının temeli Anayasa'nın 73. maddesi iken, vergi kabahat ve yaptırımları bakımından kıyas yasağının temeli Anayasa'nın 38. maddesidir.

Bir vergi yasası hükmünde boşluk bulunması halinde vergi yargıcı, kanunilik ilkesi ve kıyas yasağının bir sonucu olarak, Medeni Kanun'un 1. maddesi anlamında hukuk yaratma yetkisine sahip değildir. Yargıç böyle bir durumda ancak hukukun genel ilkelerinden yararlanmak suretiyle boşluğu doldurabilecektir. Ancak hukukun genel ilkelerinin uygulanmasında dahi, verginin yasallığı ilkesine aykırı hareket edilmemeli, verginin özüne ilişkin olarak boşluk doldurma gerçekleştirilmemelidir. Vergi yargıcı hukukun genel ilkelerinden yararlanarak yalnızca usul ve şekle ilişkin boşlukları doldurmalıdır.¹¹⁶

Kıyas yönteminin kullanılmasından kimin yararına sonuç doğacağına bir önemi bulunmamaktadır. Yani, kıyas yükümlü yararına da olsa, hazine yararına da olsa, vergi hukukunda kullanılamaz.¹¹⁷

C. Geriye Yürümezlik

Vergilerin kanuniliği ilkesinin önemli bir sonucu da kanunların zaman bakımından uygulanması meselesinde karşımıza çıkmaktadır. Her kanun gibi kural, vergi kanunlarının da yürürlükte buldukları süre için uygulanmalarıdır. Bunun bir sonucu olarak vergi kanunları, yürürlük tarihinden önceki süreler için uygulanmazlar. Bu kurala kanunların geriye yürümemesi adı verilmektedir.¹¹⁸

Geriye yürümezlik ilkesi yalnızca vergi kanunları bakımından değil, yürütme organının düzenleyici işlemleri de dahil olmak üzere tüm vergi mevzuatı bakımından

¹¹³ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi hukuku*, s. 9.

¹¹⁴ GÜNEŞ, Gülsen, a.g.e., s. 142.

¹¹⁵ KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 185.

¹¹⁶ ÖNCEL, Mualla vd., a.g.e., s. 16-17.

¹¹⁷ KIZILOĞLU, Şükrü ve TAŞ, Metin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013, S. 29.

¹¹⁸ MUTLUER, Kamil, a.g.e., s. 38.

uygulanmalıdır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde yürürlükte hangi mevzuat varsa mükellef hakkında o mevzuatın uygulanması gerekmektedir.¹¹⁹

Vergi kanunlarının geriye yürümesi, mükelleflerin hukuki güvenliklerini ciddi bir biçimde zedeleyebilecektir. Zira mükellefler geleceğe ilişkin planlarını yürürlükte bulunan vergi mevzuatına göre yapmaktadırlar. Sonradan yürürlüğe giren bir mevzuat hükmü ile geçmiş dönemler için vergi yükünün artırılması, mükelleflerin kararlarını verdikleri andaki sonuçlardan farklı sonuçlarla karşılaşmalarına neden olacaktır. Kuşkusuz ki bu durum hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı olacaktır.¹²⁰

Öngörülebilirlik ve belirlilik ilkeleri birlikte ele alındığında, vergi kanunlarının kabul edilip Resmi Gazete’de yayımlandığında veya daha sonraki bir tarihte yürürlüğe girmesi söz konusu olduğunda hukuk devleti ilkesi bakımından bir sorun bulunmamaktadır. Zira bireylerin herhangi bir vergi normunun Meclis tarafından ele alındığı ve bunun belirli bir süre sonra yürürlüğe gireceği konusunda bilgi sahibi olmaları mümkündür.¹²¹

Buna karşın, genel kural geçmişe yürümeme olmakla birlikte, Anayasa’da vergisel düzenlemelerin geçmişe yürümeyeceğine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu nedenle tarihte, her ne kadar kanunilik ilkesinin bir sonucu olarak varlığı kabul edilse de, geçmişe etkili vergisel düzenlemelerle karşılaşmış ve ileride de karşılaşılabilir. Bunun nedeninin, olağanüstü dönemlerde geçmişe etkili vergi uygulamalarına ihtiyaç duyulabilme olasılığıdır. Geçmişe yürütülen vergi kanunlarının, kanunilik ilkesi ve geçmişe yürürlüğü haklı kılan neden açısından yargısal denetime tabi tutulması mümkündür. Keyfi ve geçmişe yürütüldüğü dönem açısından ölçsüz olduğu kabul edilen hükümler anayasa yargısınca iptali edilebilecektir.¹²² Ancak mükellef hakları ön planda tutularak, madde metnine mutlaka vergisel düzenlemelerin geriye yürütülemeyeceğine dair bir hüküm eklenmelidir.

Doktrinde geriye yürüme; gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. **Gerçek geriye yürüme**; “Kanunun geçmişte başlamış, bitmiş ve kurala uygun olarak sonuçları doğmuş ve ortaya çıkmış hukuksal ilişkilere (vergiyi doğuran olaylara) uygulanmasıdır.” **Gerçek olmayan geriye yürüme** ise; “Geçmişte başlamış fakat kanun yürürlüğe girdiğinde

¹¹⁹ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 10.

¹²⁰ TEKBAŞ, Abdullah, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, 2012, s. 123-191, s. 139.

¹²¹ GÖKER, Cenker, “Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2013/1, Y. 71, ss. 113-124, s. 121.

¹²² ÇAĞAN, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s. 142.

henüz sonuçlanmamış, devam eden ilişkilere (vergiyi doğuran olaylara) uygulanması halidir.”¹²³

Anayasa m. 38’de suç ve cezalara ilişkin genel esaslar düzenlenmektedir. Maddenin ilk fıkrasında *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”* hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere Anayasa’da ceza normlarının, dolayısıyla da vergi cezalarına ilişkin normların, geçmişe yürütülemeyeceğine dair açık bir düzenleme bulunmaktadır.¹²⁴ Bu anlamda vergi cezaları bakımından mükelleflerin hukuki güvenlikleri sağlanmıştır.

Usul hükümleri bakımından ise biraz daha farklı bir durum söz konusudur. Kural olarak usule ilişkin kanunların, ilgisinin lehine olan hükümleri geriye yürütülebilmektedir. Dolayısıyla vergi usulüne ilişkin kurallar da ilgilisi olan mükellefin lehine olduğu vakit geçmişe yürütülebilecektir. Ancak yeni hüküm mükellefin aleyhine ise eski hükmün uygulanması gerekecektir.¹²⁵

VUK’da, usul kanunlarının lehte olan hükümlerinin geçmişe yürütülebileceği ilkesine uygun olarak bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Örneğin VUK Geçici m. 6’da yer alan hükme göre; *“Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte 5432, 5815 ve 6094 sayılı kanunların yürürlükte bulunan vergi cezalarına ve hileli vergi suçlarına mütaalik hükümleriyle bu kanunun hükümlerinden hangisi mükellefin veya suçu işleyen kimsenin lehine ise o hüküm uygulanır.*

*Yukarıdaki fıkra hükmü, bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kesilmiş olup da henüz kesinleşmemiş veya tahsil edilmemiş olan vergi cezalarıyla ceza mahkemelerince hükmolunan cezalara da şamildir.”*¹²⁶

¹²³ ŞENYÜZ, Doğan vd., *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin, 9. Baskı, Bursa, 2013, s. 49-50.

¹²⁴ BİLİCİ, Nurettin, a.g.e., s. 10.

¹²⁵ MUTLUER, Kamil, a.g.e., s. 39.

¹²⁶ KARAKOÇ, Yusuf, a.g.e., s. 157-158.

İKİNCİ BÖLÜM

İNSAN HAKLARI KAVRAMI VE AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ

Bu bölümde öncelikle; insan hakları kavramının tanımı ve terim meselesi, insan haklarının tarihi gelişimi, son olarak da insan haklarının korunmasının önemi ve nitelikleri konuları üzerinde durulacaktır.

İnsan haklarının hem ulusal hem de uluslararası alanda korunması ve geliştirilmesi, çağdaş ülkelerin en önde gelen görevleri arasında yer almaktadır. 20. yüzyılda insan haklarının uluslararasılaşmasıyla birlikte, insan haklarının uluslararası boyutta korunması ve denetim mekanizmalarının gelişmesi konusu gündeme taşınmıştır. AİHS ve getirmiş olduğu denetim mekanizması da bunun en somut örneklerindedir.¹²⁷ Bu bölümde AİHS'in temel özellikleri ve iç hukukumuzdaki yeri de incelenmektedir.

I. İnsan Hakları Kavramı

A. İnsan Hakları Kavramının Tanımı ve Terim Meselesi

Günümüzde, bağımsız ve demokratik toplumlarda, kişilerin sahip oldukları hak ve özgürlükleri tanımlamak üzere, “yurttaşlık hakları”, “kamu özgürlükleri”, “temel hak ve özgürlükler”, gibi çeşitli kavramlar kullanılmaktadır. İnsan hakları kavramının değerlendirilmesine geçmeden önce, kavramın benzer diğer kavramlardan ayırt edilmesi gerekmektedir. Bu kavramlar çoğu zaman eş anlamlı olarak kullanılsa da, aslında aralarında bir takım anlam farklılıkları bulunmaktadır.¹²⁸

Bu bağlamda “yurttaşlık hakları”, yalnızca yurttaşlara tanınan haklardır “Kamu özgürlükleri” kavramı ise insan haklarının devlet tarafından tanınmış ve pozitif hukuka girmiş olan bölümünü ifade etmektedir. Bunlara kamu özgürlükleri denmesinin nedeni, sadece bir sınıfa veya zümreye değil, istisnasız olarak herkese tanınmış olması ve birey-devlet ilişkilerini düzenleyen kamu hukukunun bir kolunu teşkil etmesidir.¹²⁹ Yurttaşların, bazı meslek ayrıcalıklarının kaldırılması halinde olduğu gibi, bazı hak ve bunlara bağlı özgürlükler devletçe ortadan kaldırılabilir niteliktedir. Ancak kamu özgürlükleri modern devletin varlık sebebi olmaları

¹²⁷ KARASOMANOĞLU, Fatih, a.g.e., s. 163.

¹²⁸ KAPANİ, Münci, *Kamu Hürriyetleri*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993, s. 13.

¹²⁹ KAPANİ, Münci, a.g.e., s. 14.

nedeniyle yok edilemese de birtakım zorunluluklar nedeniyle sınırlandırılabilirler mümkündür. Fakat bunların sınırlandırılması diğer hakların sınırlandırılmasına nazaran daha zor gerçekleşir.¹³⁰

Kamu özgürlükleri kavramı yerine temel hak ve özgürlükler kavramının kullanıldığına da rastlanmaktadır. Günümüzde genellikle “temel hak ve özgürlükler” kavramı, yalnızca anayasal güvenceye bağlanmış, devlet tarafından tanınıp pozitif hukuka geçmiş veya uluslararası sözleşmelerle sınırları çizilerek güvence altına alınmış insan hak ve özgürlüklerini ifade etmektedir.¹³¹ Dolayısıyla anayasa koyucunun anayasa dışında bıraktığı haklar temel hak kavramının kapsamına girmemektedir. Anayasa’da tanınan ve güvence altına alınan hak ve özgürlükler, anayasanın altında yer alan haklardan ve özgürlüklerden ahlaki olarak daha üstün olmasalar da, hukuki olarak daha güvenceli hale gelmektedirler.¹³²

Tüm bunlara karşılık “insan hakları” kavramı, bu kavramların en kapsamlısıdır. İnsan hakları, devlet tarafından güvence altına alınsın ya da alınmasın, belirli bir tarihsel aşamada, onurlu bir yaşam sürdürmek için insanların sahip olması gerektiği düşünülen tüm hakları ifade etmektedir.¹³³ Bu haklar, bütün insanlığa tanınması gereken “ideal haklar” listesini içermektedir. Bu liste çeşitli ülkelerde değişik ölçülerde uygulama alanına geçmiş olsa da, bunlar genel olarak “olması gerekeni” ifade eden haklardır.¹³⁴

Genel olarak bakıldığında insan hakları, hakların özel bir türüdür. Bundan dolayı insan hakları denilince insanların sahip olduğu tüm haklar anlaşılmalıdır. Çünkü insanların, kanundan, sözleşmeden veya özel bir ilişkiden doğan pek çok hakkı olabilir. Bunlar, dayanaklarını oluşturan hukuki kurallara göre, içinde bulunulan somut durum ve ilişkiden bağımsız olarak herkese karşı ileri sürülebilir nitelikte değildirler. İnsan haklarını özel bir konuma taşıyan onların hiyerarşik olarak en üstün ahlaki haklar niteliğinde olmalarıdır. Bunlar, insanların insan olmaları nedeniyle başkaları gibi sahip oldukları evrensel haklardır.¹³⁵

Hak ve özgürlük kavramları genellikle aynı anlamda ve birbiri yerine kullanılmaktadır. 1982 Anayasası da temel hak ve özgürlükleri, İkinci Kısım’da “Temel Haklar ve Ödevler” başlığı altında düzenlemekte ve aralarında bir ayrım

¹³⁰ MUMCU, Ahmet ve KÜZECİ, Elif, *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 17.

¹³¹ KARAOSMANOĞLU, Fatih, *İnsan Hakları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 56.

¹³² ŞİRİN, Tolga, *Türkiye’de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması İle Mukayeseli Bir İnceleme*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 440.

¹³³ UYGUN, Oktay, *Kamu Hukuku İncelemeleri İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 8.

¹³⁴ KAPANİ, Münci, a.g.e., s. 14.

¹³⁵ *İnsan Hakları*, Matus Basımevi, Ankara, 2006, s. 18.

yapmamaktadır. Bu bağlamda 1982 Anayasası'nın temel hak ve özgürlükleri neredeyse eş anlamlı olarak kabul ettiğini söyleyebiliriz. Öyleyse Türk Anayasa Hukukunda özgürlük bir haktır. Hak da hukuk düzeninin kişilere tanıdığı yasal yetkidir. Özgürlük de öyle bir haktır ki, onu sınırlamak mümkündür; ancak yok etmek imkânsızdır.¹³⁶

Bununla birlikte doktrinde, hak ve özgürlük kavramlarını eş anlamlı kabul etmeyen görüş de savunulmaktadır. İnsan haklarının konusu olan hak ve özgürlüklerin; yaşama hakkı, çevre hakkı, kişi güvenliği gibi bir kısmı "hak" olarak ifade edilirken, bir kısmı da düşünce özgürlüğü, yerleşme ve seyahat özgürlüğü gibi "özgürlük" olarak ifade edilmektedir. Dikkat edilecek olunursa özgürlükler bir insan fiili olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasa koyucular bu türden özgürlükleri anayasada tanımak suretiyle insanların o konuda "serbest hareket etme güçleri"nin olduğunu kabul etmektedir. Özgürlük soyut bir kavramdır. Hak ise özgürlüğün somut halidir. Örneğin, "hak arama hürriyeti", "dava hakkı" ile gerçekleşir.¹³⁷

Ancak hak ile özgürlük arasındaki ilişki her zaman aynı değildir. Konu son derece ayrıntılı olduğundan, çalışma kapsamımız çerçevesinde fazla açıklama yapılmayacak; kısaca değinilecektir. Hak ve özgürlük arasındaki ilişkiye baktığımızda, hakkın özgürlüğü de içeren daha geniş kapsamlı bir kavram olduğunu görmekteyiz.¹³⁸ Neticede özgürlük de bir haktır. Bu yüzden hak özgürlükten daha geniş kapsamlı bir kavramdır.¹³⁹ Montesquieu'nün "*Hürriyet, kanunların müsaade ettiği herşeyi yapabilmek hakkıdır.*" sözü de bunu ifade etmektedir. Montesquieu, kanun ve hukuk üstünlüğü olmadıkça bir hürriyet düzeninin kurulamayacağını ifade etmektedir.¹⁴⁰

B. İnsan Haklarının Tarihi Gelişimi

Kavramsal değerlendirmelerin ardından konuyu tarihsel açıdan ele alırsak bu haklar, doğal hukuk anlayışının da etkisiyle, insanın içinde bulunduğu tehlikelerden kurtulma arayışı ile insanın şeref ve haysiyetiyle yaşama isteği olarak ortaya çıkmıştır. Tarihsel belgeler göstermektedir ki, geçmişte insan haklarına saygılı yönetimler olduğu kadar, Mussolini, Hitler, Stalin ve Salazar gibi zulüm ve baskının egemen olduğu yönetimler de mevcuttur. İşte bu nedenle siyasal iktidarın yetkilerinin sınırlandırılması düşüncesi oldukça önemli bir konu haline gelmiştir. Bu anlamda, ilk kez siyasal iktidarın sınırlandırılması düşüncesini temel alan Magna Carta'dan,

¹³⁶ MUMCU, Ahmet ve KÜZECİ, Elif, a.g.e., s. 10-17.

¹³⁷ GÖZLER, Kemal, *Anayasa Hukukuna Giriş Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku*, Ekin, 3. Baskı, Bursa, 2003, s. 146-147.

¹³⁸ KALABALIK, Halil, *İnsan Hakları Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009, s. 32-34.

¹³⁹ MUMCU, Ahmet ve KÜZECİ, a.g.e., s. 14.

¹⁴⁰ De l'Esprit des Lois, XI, 3; Aktaran KAPANİ, Münici, a.g.e., s. 5.

Sened-i İttifaka oradan BM Sözleşmelerine ve AİHS'e kadar bütün belgeler siyasal iktidarları sınırlandırıcı nitelikte insan hakları enstrümanlarıdır. Görülmektedir ki, zulüm ve baskının egemen olduğu bir yönetim anlayışına kayma tehlikesi bulunan siyasal iktidarların yetkilerinin sınırlandırılmasına yönelik olan düşünsel açılımlar, ilk çağlardan günümüze kadar toplumsal yaşamın odak noktasında yer almıştır.¹⁴¹

Liberalizmin fikir babası ve mülkiyetin kuramcısı Locke, insan haklarına modern şeklini vermiştir. Locke'a göre; insanların vazgeçilmez tabii hakları bulunmaktadır. Siyasal düzenin amacı da, hürriyetleri güvence altına almaktan başka bir şey değildir.¹⁴²

İnsan haklarının uygulamaya geçme sürecini kendi içinde; insan haklarının anayasallaşması, insan haklarının uluslararasılaşması ve insan haklarının küreselleşmesi şeklinde üç kısma ayırabiliriz. İnsan haklarının anayasallaşması, insan hak ve özgürlüklerinin anayasal hareketlerde yer bulmasını ifade etmektedir. İnsan haklarının devlete karşı korunması ve devletin bu haklara saygı duyması ancak 18. yüzyılın sonlarına doğru meydana gelmiştir.¹⁴³ Bu yöndeki ilk adımın ABD tarafından atıldığını söyleyebiliriz. Virginia Bildirisi temel alınarak hazırlanan 1787 tarihli Anayasa, bu kapsamda dünyanın ilk modern yazılı anayasası olarak kabul edilmektedir. 1787 Anayasası **federal bir devlet modeli** öngörmesinin yanı sıra Montesquieu'nun **kuvvetler ayrılığı** ile J.J. Rousseau'nun **halk egemenliği** ilkelerini kabul etmiştir. Yine 1789 Fransız İhtilali ve Fransız Anayasası da insan hakları konusundaki gelişmelere önemli ölçüde katkıda bulunmuştur.¹⁴⁴

20. yüzyıla gelindiğinde ise, özellikle de 2. Dünya Savaşından sonra, insan haklarının uluslararasılaşması gözlemlenmektedir. Savaş sonrasında, doğal hukuk anlayışına dayalı insan hakları doktrini iyice kökleşmiştir. Zira savaşı kazananlar aynı zamanda totaliter rejimlere karşı da bir zafer kazanıldığını düşünmüşlerdir. İşte BM dünya barışı iddiasıyla ortaya çıkmıştır. İkinci Dünya Savaşı'ndan galip çıkan büyük devletlerin (ABD, Sovyetler Birliği, İngiltere, Fransa ve Çin Halk Cumhuriyeti) liderliğinde oluşturulan bir dünya örgütü olan BM, 20. yüzyılın ilk yarısında yaşanan savaşların ve barışa yönelik tehditlerin tekrarını önlemek ve uluslararası barış ve güvenliği korumak amacıyla kurulmuştur.¹⁴⁵ Dünya barışı insan hakları ile ayrılmaz

¹⁴¹ KARAOSMANOĞLU, Fatih, a.g.e., s. 29.

¹⁴² KALABALIK, Halil, a.g.e., s. 43.

¹⁴³ REİSOĞLU, Safa, *Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları*, Beta, İstanbul, 2001, s. 3.

¹⁴⁴ KARAOSMANOĞLU, Fatih, a.g.e., s. 79-81.

¹⁴⁵ <http://www.mfa.gov.tr/birlesmis-milletler-teskilati-ve-turkiye.tr.mfa> (Erişim Tarihi: 26.02.2016)

bir ilişki içindedir. 1948 tarihli BM İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi de uluslararasılaşmanın en önemli göstergesi olarak kabul edilmektedir.¹⁴⁶

İnsan haklarını uluslararası düzeyde koruma altına almak için Birleşmiş Milletlerdeki çalışmalar devam ederken, Avrupa Konseyine üye olan devletler kendi aralarında harekete geçmiş ve dünyanın yalnızca belirli bir bölgesinde de olsa, ileri bir adım atarak AİHS'i kabul etmişlerdir. Bu Sözleşme, onu imzalayan devletlere sözleşmede yer alan hak ve özgürlükleri sağlama ve koruma konusunda hukuki zorunluluk getirmiştir. Sözleşme'nin en önemli özelliği kapsadığı hakların korunmasını sağlamak amacıyla getirdiği AİHM denetim mekanizmasıdır. AİHM, insan haklarına ilişkin yargılama yapan uluslararası bir mahkemedir. Oysaki İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi onu tanıyan devletlere hiçbir hukuki yükümlülük yüklememiştir. Bu nedenle AİHS'in getirdiği koruma mekanizmasının BM çerçevesinde gerçekleştirilen uluslararası sözleşmelerdekine kıyasla daha ileri ve daha etkindir. Ayrıca AİHS'de, Evrensel Bildiride olduğu gibi hak ve hürriyetlerin sadece genel formüller halinde açıklanmasıyla yetinilmeyerek, bunların mümkün olduğu kadar açık ve geniş bir şekilde tanımlanması ve sınırlarının belirlenmesi yoluna gidilmiştir.¹⁴⁷

C. İnsan Haklarının Korunmasının Önemi ve Nitelikleri

İmzalanan uluslararası sözleşmelerle insan hakları, soyut bir deyim olmaktan çıkarak somutlaşmış ve ayrıntılı bir içeriğe kavuşmuştur. Günümüze geldiğimiz vakit ise insan haklarının uluslararasılaşmasının yanında küreselleşmesinin de yaşandığını söyleyebiliriz. Bu anlamda Avrupa insan hakları sistemi gibi bölgesel sistemler hala geçerliliğini korur ve birey lehine gelişme gösterirken, insan haklarının korunması ve geliştirilmesinde küresel sistem ve aktörlerin artık daha fazla insiyatif aldıkları görülmektedir. Bu anlamda BM, insan haklarıyla ilgili çeşitli konularda, BM Çocuk Hakları Sözleşmesi ve Kyoto Protokolü gibi, pek çok düzenleme hazırlamaktadır.¹⁴⁸ Günümüzde, temelde yasama, yürütme ve yargı erkleriyle ilişkisi olan insan haklarının, devletlerin **meşruiyet kriterlerinden birisi** haline geldiğini söyleyebiliriz.¹⁴⁹

Türkiye BM'nin kurucu üyeleri arasında yer almakta olup teşkilata 24 Ekim 1945 tarihinde üye olmuştur. Türkiye, BM gündeminde bulunan tüm konulardaki çalışmalara olabildiğince aktif bir şekilde katkı sağlamaya çalışmakta, farklı grup ve örgütlere üyeliğinin de yardımıyla, gündemdeki konularda yapıcı ve uzlaştırıcı bir rol

¹⁴⁶ KARAOSMANOĞLU, Fatih, a.g.e., s. 72-83.

¹⁴⁷ KAPANİ, Münici, a.g.e., s. 62-72.

¹⁴⁸ KARAOSMANOĞLU, Fatih, a.g.e., s. 82-94.

¹⁴⁹ KARAOSMANOĞLU, Fatih, a.g.e., s. 29.

oynamaya gayret etmektedir. Yine Türkiye, Avrupa düzeyinde ortaya çıkan ve odağında insan haklarının yer aldığı oluşumların da içinde olup Avrupa Konseyinin de kurucu üyeleri arasında yer almaktadır. Avrupa Konseyinin de amaçları, insan hakları, hukukun üstünlüğü ve çoğulcu demokrasi ilkelerini korumak ve güçlendirmek; azınlıklar, ırkçılık, hoşgörüsüzlük ve yabancı düşmanlığı, sosyal dışlanma, uyuşturucu madde ve çevre konularındaki sorunlara çözüm aramak; Avrupa kültürel benliğinin oluşmasına ve gelişmesine katkıda bulunmak olarak özetlenebilir.¹⁵⁰ Bu amaçla AİHS’de kabul edilip onaylanmış; Avrupa insan hakları koruma sistemine dahil olmanın bir sonucu olarak AİHM’in vereceği ihlal kararlarının gereğini yerine getirme ve insan hakları konusundaki genel içtihadına kendisini uydurma yükümlülüğü altına girilmiştir. Tüm bunlar, insan hakları konusunda son derece duyarlı davranıldığını göstermektedir.

Anayasa’nın cumhuriyetin niteliklerini açıklayan 2. maddesinde de, Türkiye Cumhuriyetinin insan haklarına saygılı bir devlet olduğu vurgulanmaktadır. Aslında devlet insan haklarına saygılı değil, dayalı olmalıdır. Zira bütün teşkilatlanmanın, kurumların temelini insan hakları normlarının oluşturması, insan haklarına dayalı bir devletle mümkündür.¹⁵¹ Bu anlamda “saygılı” terimi yerine “dayalı” teriminin kullanılması daha doğrudur.

Görüldüğü gibi, hem hukukun hem de siyasetin en önemli konularından birisi kuşkusuz insan haklarıdır. İnsan hakları gerek ulusal alanda gerekse de uluslararası alanda en çok üzerinde durulan konulardan bir tanesidir. Bir tanımlama yapmak gerekirse “insan hakları, insanın bu niteliğiyle doğuştan sahip olduğu, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez, kutsal hak ve özgürlüklerdir.”¹⁵² “İnsan, haklarıyla insandır” özdeyişi de bu gerçeği vurgulamaktadır.¹⁵³

İnsan haklarının belli başlı nitelikleri bulunmaktadır. Bunlardan önemli gördüklerimize kısaca değinmek istiyoruz. Her şeyden önce insan hakları **evrensel**dir. Bu haklar, diğer haklardan farklı olarak, tüm insanlar için her zaman ve her yerde geçerlidir. Bu haklar doğuştan kazanılan, insan kişiliğinden ayrılamayan, **mutlak haklar**dır. Mutlak olmasının bir sonucu olarak, hakkın varlığı herhangi bir şarta bağlanamaz. İnsan hakları **vazgeçilmez** niteliktedir. Bunlar insan olma nedeniyle kazanılır, vazgeçilemez ve **devredilemez**. Bu hakların öznesi bireydir. Tüzel kişiler insan haklarına ilişkin düzenlemelerden doğrudan yararlanamasa da,

¹⁵⁰ http://www.mfa.gov.tr/avrupa-konseji_.tr.mfa (Erişim Tarihi: 26.02.2016)

¹⁵¹ KUÇURADİ, İoanna, “İnsan Hakları: Kavramı ve Çeşitleri”, *İnsan Hakları (Konferans, Panel ve Sempozyumlar)*, Ankara Barosu İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 2006, ss. 31-47, s. 36-37.

¹⁵² REİSOĞLU, Safa, a.g.e., s. 1.

¹⁵³ UYGUN, Oktay, a.g.e., s. 15.

niteliklerine uygun düştüğü ölçüde dolaylı ve sınırlı olarak yararlanmaları mümkündür.¹⁵⁴ Ayrıca bu haklar temel haklardan olup varlıkları egemenin iradesine bağlı değildir. Yine bu haklar, devlete karşı ileri sürülebilen iddialar niteliğindedir. Zira insan hakları özünde siyasi nitelik taşımaktadır. Zaten insan hakları doktrininin temel işlevi de, siyasi iktidarın keyfi müdahalelerine engel olma, onu sınırlamadır. Son olarak, bu hakların yasalarca korunma zorunluluğu bulunmaktadır. İlâveten, bu haklara ilişkin olan anlaşmazlıklar tüm taraflara adil ve eşit davranma olanağı tanıyacak usul ve esaslara tabi tarafsız ve bağımsız bir mahkeme yoluyla yargısal olarak ele alınmalıdır.¹⁵⁵

İnsan hakları kuramının oluşturulmaya başlandığı günden günümüze kadar geçen süreçte bu haklar, çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. İnsan hakları genel olarak, “birinci kuşak haklar”, “ikinci kuşak haklar” ve “üçüncü kuşak haklar” olarak ayrılarak incelenmektedir. Ancak bu hakların hepsinin ortak amacının, insanca yaşam sürdürülebilmek olduğu unutulmamalıdır.

Birinci kuşak haklar klasik haklar olarak da ifade edilmekte olup 17. ve 18. yüzyıl düşünürlerince dile getirilmiştir. Bu hakların güvenceye alınmasında burjuvazinin rolü büyüktür. Bu haklar kişilere, devletin karışamayacağı özel bir alan yaratmaktadır. Bu özel alan içinde kişiler diledikleri gibi hareket edebilirler. Liberal düşünür John Locke bu hakları, hayat, özgürlük ve mülkiyet olarak saymıştır. Birinci kuşak hakların bazıları şunlardır: Yaşam hakkı ve kişi dokunulmazlığı, kişi özgürlüğü ve kişi güvenliği, düşünce ve düşünceyi açıklama özgürlüğü, inanç ve ibadet özgürlüğü, konut dokunulmazlığı, mülkiyet hakkı. Klasik hakları kullanabilmek için kişilerin sahip olması gereken en önemli husus özgür olmalarıdır.¹⁵⁶

Zamanla, kişilerin insan haklarından yararlanabilmeleri bakımından özgür olmalarının yeterli olmadığı anlaşılmıştır. Zira insanların yaşam hakkı vardı ancak ilaç alacak paraları yoktu. Aynı şekilde konut dokunulmazlıkları vardı ancak konutları yoktu. İşte 19. yüzyıldan başlayarak insan hakları düşüncesinde önemli bir gelişme yaşanmış ve **ikinci kuşak haklar**, diğer bir değişle sosyal haklar, düşüncesi ortaya atılmıştır. Bu düşünceyle birlikte insan hakları artık yalnızca bir özgürlük olarak değil; aynı zamanda devletten bir hizmet isteme yetkisi veren haklar olarak da düşünölmeye başlamıştır. İkinci kuşak haklar, devlete bir kamu hizmeti kurma görevi yükleyen haklardır. Bu hakların ortaya çıkmasında Sanayi Devrimi ile ortaya çıkan

¹⁵⁴ TEZCAN, Durmuş vd., *İnsan Hakları El Kitabı*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011, s. 34.

¹⁵⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. KALABALIK, Halil, a.g.e., s. 27-39.

¹⁵⁶ UYGUN, Oktay, a.g.e., s. 15-17.

işçi sınıfının rolü büyüktür. İkinci kuşak hakların bazıları şunlardır: Çalışma hakkı, sendika kurma hakkı, grev ve toplu sözleşme hakkı, sosyal güvenlik hakkı.¹⁵⁷

2. Dünya Savaşı'ndan sonra ise "dayanışma hakları" olarak da ifade edilen **üçüncü kuşak haklar** ortaya çıkmıştır. Bu hakların oluşum süreci henüz tamamlanmamış ve yine bu hakların insan hakkı olarak nitelendirilmesi de henüz kesin bir sonuca varmamıştır. Dayanışma haklarının ortaya çıkmasında, çevre kirliliği, nükleer silahlar gibi bilimsel ve teknik ilerlemenin yarattığı sorunlar yatmaktadır. Bu hakların sağlanabilmesi için, diğer haklardan farklı olarak, kişilerin, kurumları ve devletin ortak çabasına ihtiyaç bulunmaktadır. Üçüncü kuşak hakların bazıları şunlardır: Çevre hakkı, barış hakkı.¹⁵⁸

İnsan hakları, insanların devlet karşısındaki durumlarını, temel hak ve özgürlüklerini kapsamına alan bir hukuk dalı olarak görülmektedir.¹⁵⁹ Ancak insan haklarının hukuk değil etik ilkeler olduğuna dair düşünceler de bulunmaktadır. Etik ilkeler olması sebebiyle hukukun temel öncülerini oluşturması gerekmektedir. Hukuk oradan türetilmelidir.¹⁶⁰ Bu açıdan insan haklarının etik ilkeler olduğu görüşüne katıldığımızı belirtmeliyiz. Lakin insan haklarının hukuk ile çok yakın bir ilişkisinin olduğunu da yadsıyamayız.

İnsan hakları, özel hukuk kamu hukuku ayrımında kamu hukukunun bir alt dalı olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü insan hakları esas itibariyle devlete karşı ileri sürülen iddialardır. İnsan haklarının korunması ve geliştirilmesi bakımından da devlet ile bireyler arasındaki ilişki kamusal niteliklidir. Kamusal nitelikli ilişkileri düzenleyen kurallar da kamu hukukunun konusunu oluşturur.¹⁶¹

Bu bağlamda bir yanda devletin diğer yanda kişilerin yer aldığı, tarafların eşitliğinin söz konusu olmadığı vergi ilişkisini inceleyen ve dolayısıyla bir kamu hukuku dalı olan vergi hukuku¹⁶² da insan hakları hukukuyla yakın bir ilişki içindedir. Vergisel konu, müdahale ve uyuşmazlıklar insan haklarıyla doğrudan bağlantılıdır. Vergiye yönelik işlem ve eylemlerin hem ulusal hem de uluslararası norm ve ilkelere uygun olması, insan haklarını ihlal edici nitelikte olmaması gerekmektedir.

¹⁵⁷ UYGUN, Oktay, a.g.e., s. 17-19.

¹⁵⁸ UYGUN, Oktay, a.g.e., s. 19-21.

¹⁵⁹ KALABALIK, Halil, a.g.e., s. 60.

¹⁶⁰ KUÇURADI, İoanna, a.g.e., s. 32.

¹⁶¹ KALABALIK, Halil, a.g.e., s. 60.

¹⁶² BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 4.

II. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Temel Özellikleri

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS), Avrupa Konseyi tarafından 04.11.1950 tarihinde Roma'da imzalanmış; 03.09.1953 tarihinde de yürürlüğe girmiştir. Halen Avrupa Konseyi'nin 48 üye ülkesi vardır.

AİHS Türkiye tarafından 04.11.1950 tarihinde imzalanmış, 10.03.1954 tarih ve 6366 sayılı kanunla Meclis tarafından onaylanmıştır. Resmi Gazete'de yayım tarihi ise, 19.03.1954'dür. Sözleşme'nin onay belgesi 18.05.1954 tarihinde Avrupa Konseyi Genel Sekreterliği'ne verilmiş ve bu tarih itibariyle de Sözleşme, Türkiye açısından yürürlüğe girmiştir. Bir başka anlatımla bu tarih itibariyle Sözleşme, iç hukukumuzun bir parçası haline gelmiş bulunmaktadır. 21.04.1987'de Avrupa İnsan Hakları Komisyonuna bireysel başvuru hakkı, 27.09.1989 tarihinde de AİHM'in zorunlu yargı yetkisi tanınmıştır.

AİHS, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi ile ortaya çıkan birtakım temel hak ve özgürlükleri somutlaştırmış ve ilaveten yükümlülüklerini yerine getirmeyen devletleri mahkum edebilecek bir uluslararası mahkemeye işlerlik kazandırmıştır. Bulduğumuz noktada AİHS'in, Sözleşmeye taraf olan devletleri **ortak demokrasi standardına** zorlayan bir "Avrupa Anayasası" konumuna geldiğini söyleyebiliriz.¹⁶³

Sözleşme, yaşam hakkı, adil yargılanma hakkı, özel ve aile hayatına saygı gösterilmesi hakkı, ifade özgürlüğü, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü ve mülkiyet hakkı başta olmak üzere pek çok hak ve özgürlüğü güvence altına almaktadır. Ayrıca Sözleşme, başta işkence ve insanlık dışı veya aşağılayıcı muamele veya cezalandırma, kölelik ve zorla çalıştırma, ölüm cezası, keyfi ve hukuka aykırı tutukluluk ve Sözleşme'de düzenlenen hak ve özgürlüklerin kullanılmasında ayrımcılık olmak üzere pek çok yasak getirmektedir.

Sözleşme'nin pek çok ek protokolü bulunmaktadır. Ek protokoller, Sözleşme metninin ilk haline bazı değişiklikler getiren veya metne yeni haklar ekleyen düzenlemelerdir. Ek protokollerin bir kısmı (1, 4, 6, 7 Nolu Protokoller) koruma altında olan hak ve özgürlükleri genişletmiş; bir kısmı da (2, 3, 5, 8, 9, 10, 11 Nolu Protokoller) kurumsal hükümlerde değişiklik yapmıştır. Sözleşme 31.10.1998

¹⁶³ TURHAN, Mehmet, "Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına Etkileri ve Türk Anayasa Mahkemesi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, S. 20, Anayasa Mahkemesi Yayınları: 50, Ankara, 2003, s. 226.

tarihine kadar ilk şekliyle uygulanmış; 1.11.1998 tarihinde yürürlüğe giren 11 Nolu Protokol'den sonra ise denetim sistemi baştan aşağı değiştirilmiştir.¹⁶⁴

Ek protokoller yalnızca, söz konusu protokolü imzalayan ve onaylayan devletlere karşı ileri sürülebilir mahiyettedir. İmzalama ve onay prosedürünü gerçekleştirilmeyen devletler bakımından ek protokollerin bağlayıcılığı ileri sürülemez.

Yürürlüğe konulan ek protokollerle birlikte bir bütün oluşturan Sözleşme, bir medeni ve siyasi hak ve özgürlükler kataloğu ile bu hak ve özgürlüklerin yaşama geçirilmesini sağlayacak bir mekanizma içermektedir.¹⁶⁵

Türkiye, Sözleşme ile korunan hakları, 1982 Anayasası ile güvence altına almıştır. Yine Anayasa, uluslararası anlaşmaları kanun gücünde kabul etmekte ve bunların Anayasaya aykırılığının ileri sürülemeyeceğini hükme bağlamaktadır.¹⁶⁶

Bu Sözleşme'nin en önemli özelliklerinden birisi, bireyleri uluslararası hukukta hak sahibi yapmış olmasıdır. Bu çerçevede bireyler, haklarını ihlal eden devlete karşı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) başvuru yapar hale gelmiştir. Bireyler, söz konusu bu bireysel başvuru hakkı kapsamında, Sözleşme'de koruma altına alınan haklar bakımından, etkin bir koruma mekanizmasına sahip olmuşlardır. Bireysel başvuruya ilaveten, devlet başvurusu mekanizması ile de, her sözleşmecî devlet, Sözleşme ile teminat altına alınan hak ve özgürlüklerin korunmasından sorumlu tutulmuştur. Devletlerin bu yükümlülüğü, yalnızca kendi vatandaşlarını veya çıkarlarını korumaya yönelik değil; Sözleşme'nin uygulama alanı içerisindeki herkesin¹⁶⁷ haklarına ve genel bir ifadeyle AİHS'e saygı gösterilmesine yöneliktir.¹⁶⁸

B. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukukumuzdaki Yeri

Sözleşme'nin iç hukukta yerinin belirlenmesi konusu, yasamaya Sözleşmeye aykırı bir yasayı yapmama konusunda yükümlülük getirebileceği gibi, Sözleşmeye aykırı olan bir yasanın yargı tarafından uygulanmaması sonucunu da doğurabilecektir. Bu nedenle konu son derece önemlidir.¹⁶⁹

¹⁶⁴ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, Turhan Kitabevi, 11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 9. Bası, Ankara, 2011, s. 10.

¹⁶⁵ CANDAN, Turgut, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının Türk İdari Yargı Sistemindeki Yeri", *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı*, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, 2006, ss. 53-82, s. 54.

¹⁶⁶ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 18-19.

¹⁶⁷ Sözleşme ile sağlanan haklardan yabancılar da yararlanır.

¹⁶⁸ ERŞEN, Serkan, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı", *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, Kırıkkale, 2007, s. 35-36.

¹⁶⁹ İNCEOĞLU, Sibel, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, Ed. Sibel İNCEOĞLU, Beta, Ankara, 2013, ss. 7-21, s. 7.

Sözleşme'nin iç hukuktaki yeri konusunda doktrinde iki ayrı sistemin varlığı üzerinde durulmaktadır. "Tekçi görüş" e göre, tek bir hukuk düzeni vardır. Uluslararası ve iç hukuk, bir bütünün parçalarıdır. Uluslararası hukuk altında yaratılan kural, ülkelerin kendi anayasal sistemleri içinde, ulusal kurallar arasında yerini alır. Bu görüşün tersi olan "ikici (düalist) görüş" e göre ise, uluslararası hukuk ile iç hukuk birbirinden tamamen bağımsız iki ayrı hukuk düzenidir ve bunların çatışması mümkün değildir. Uluslararası hukuk kapsamında yer alan bir Sözleşme, iç hukukun bir parçasını oluşturmaz, devletin Sözleşme ile güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlükleri uygulamak için bir yasama tasarrufu ile iç hukuka aktarımını sağlaması gerekmektedir.¹⁷⁰

Uluslararası hukuk normlarının iç hukuktaki yeri doktrinde oldukça tartışılmıştır. Kimileri bu normları anayasaların üstünde, kimileri anayasa düzeyinde, kimileri de kanun düzeyinde kabul etmiştir.

Uluslararası hukuk normlarının anayasaüstülüğü tezini Hans Kelsen savunmuştur. Kısaca değinmek gerekirse, Kelsen'e göre uluslararası hukuk, anayasa dahil bütün iç hukuk normlarının üstünde yer almakta; andlaşma, kanuna veya anayasaya aykırı hükümler taşıyabilmektedir.¹⁷¹

Hukuk normlarının anayasaüstülüğü tezini bir kenara bırakacak olursak günümüzde Sözleşmeye taraf devletler, Sözleşmeyi gerek anayasa düzeyinde gerekse de kanun düzeyinde kabul ederek, iç hukuklarının bir parçası haline getirmişlerdir. Örneğin, Hollanda ve Avusturya'da AİHS, anayasal değerdedir. Dolayısıyla bu ülkelerde kanunlar, Sözleşmeye uymak zorundadır. Fransa, Belçika, İspanya ve Portekiz de ise AİHS, kanunların üstünde ama anayasanın altında değer taşımaktadır. Almanya ve İtalya'da ise AİHS, iç hukukta kanun düzeyinde olarak kabul edilmektedir.¹⁷² Sözleşmelerin kanunlardan üstte yer alıp almaması, uygulama açısından önem taşımaktadır. Zira sözleşmeler kanunlardan üstün kabul edilirse, usulüne uygun olarak yürürlüğe konmuş olan sözleşmeden sonra kanun koyucu tarafından yapılan ve yürürlüğe giren bir kanun, hiçbir şekilde sözleşme hükümlerini ortadan kaldıramayacaktır. Buna karşın normlar hiyerarşisinde sözleşmeler kanunlara eşdeğer kabul edilirse, kanun koyucunun, usulüne uygun yürürlüğe girmiş bir uluslararası sözleşmenin hükümlerini, sonradan çıkartacağı bir kanunla ilga

¹⁷⁰ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 19.

¹⁷¹ KELSEN, Hans, "La garantie juridictionnelle de la constitution : la justice constitutionnelle", *Revue du droit public*, 1928, s.211-212; Aktaran: GÖZLER, Kemal, "İnsan Hakları Normlarının Anayasaüstülüğü Sorunu", *Türkiye'de İnsan Hakları*, Ankara, TODAİE Yayını, 2000, s. 26.

¹⁷² MARTINICO, Guiseppe, "Is The European Convention Going to be Supreme? A Comparative-Constitutional Overview of ECHR and EU Law Before National Courts", *The European Journal of International Law*, Vol. 23, No. 2, ss. 401-424, s. 404.

etmesi de mümkün olabilecektir. Elbette ki bu şekilde bir uygulama, uluslararası toplumda imzaladığı sözleşme hükümlerinin aksine düzenleme yapan devletin itibarını zedeleyecektir.¹⁷³

Türkiye açısından konuyu inceleyebilmek için Anayasa'nın 90. maddesine bakmak gerekmektedir. "Milletlerarası andlaşmaları uygun bulma" başlıklı madde şöyledir: "*Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır.*

Ekonomik, ticari veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur.

Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanılarak yapılan ekonomik, ticari, teknik veya idari andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkra göre yapılan ekonomik, ticari veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz.

Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkra hükmü uygulanır.

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."

Uluslararası sözleşmelerin iç hukuktaki konumu konusundaki tartışmaların, en azından temel hak ve özgürlüklere ilişkin sözleşmeler bakımından, Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasına 2004 yılında eklenen cümle ile artık son bulunduğunu söyleyebiliriz. Bu hüküm, uluslararası insan hakları hukuku ile iç hukuk arasındaki sınırı ortadan kaldıran önemli bir düzenlemedir.¹⁷⁴

¹⁷³ KARAKEHYA, Hakan, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Eskişehir, 2007, s. 26.

¹⁷⁴ ENGİN, Murat, "İnsan Haklarına İlişkin Uluslararası Hukuk ve Türk Hukuku Anayasa m. 90 Son Cümle Hükmü ve Toplu Eylemler Üzerine", **Sosyal Güvenlik Dergisi**, C. 5, S. 2, Y. 2015, ss. 9-36, s. 10.

Mevcut haliyle madde, üç önemli kuralı bünyesinde barındırmaktadır. Birincisi, uluslararası sözleşmeler **kanun hükmündedir**. İkincisi, uluslararası sözleşmelerin **Anayasaya aykırılığı ileri sürülememektedir**. Üçüncüsü, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmelerle kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda **uluslararası sözleşme hükümleri esas alınmaktadır**. Dolayısıyla usulüne uygun olarak yürürlüğe konmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası sözleşmeler kanunlara göre üst norm olarak kabul edilmektedir. Tartışma temel hak ve özgürlüklere ilişkin olmayan uluslararası sözleşmeler bakımından halen devam ediyor olmakla birlikte, çalışma konumuz kapsamı dışında kaldığından burada ayrıntısına değinilmeyecektir.

Yargılamanın yenilenmesine ilişkin olan İYUK m. 53 de bu noktada önem taşıyan bir maddedir. Zira maddenin (ı) bendi uyarınca, AİHM kararları **yargılamanın yenilenmesi sebebi** olarak kabul edilmektedir.

Doktrinde çok uzun bir süre Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasında yer alan "milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır" ifadesinin, "iptal edilebilirlik" açısından mı yoksa "doğrudan etki" açısından mı değerlendirilmesi gerektiği tartışılmıştır. Doğrudan etki, bireysel hak tanıyan bir etkiyi ifade etmektedir. Söz konusu ifadenin doğrudan etkiyi kastettiği kabul edilecek olursa hakim, önüne gelen uyuşmazlığa sözleşme hükmünü doğrudan uygulayabilecektir. Ancak söz konusu hükmü iptal edilebilirlik açısından değerlendirecek olursak, hakimin önüne gelen olayda sözleşme hükmünü uygulaması mümkün olmayacaktır. Bu durumda hakim yalnızca, sözleşmeye aykırı gördüğü bir işlemi iptal edebilecektir.

AYM, evli kadının evlilik öncesi soyadını tek başına kullanamamasına ilişkin olarak yapılan bir bireysel başvuru neticesinde vermiş olduğu kararda¹⁷⁵ bu konuda yaşanan tereddütlere son vermiş ve açıkça Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrasında yer alan "milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır" ifadesinin doğrudan etki açısından değerlendirilmesi gerektiğinin altını çizmiştir.

Konumuzla ilgisi olmaması nedeniyle detaylarına değinmeye gerek duymadığımız bu olayda AYM, Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, sözleşmelerin hukuk sistemimizin bir parçası olduğunu, kanunlar gibi uygulanma özelliğine sahip bulunduğunu, bir kanun hükmü ile temel hak ve özgürlüklere ilişkin olan sözleşme hükümleri arasında bir uyuşmazlığın bulunması halinde, sözleşme hükümlerinin esas alınmasının zorunlu olduğunu ifade etmiştir.

¹⁷⁵ AYM, 2014/5836 başvuru numaralı ve 16.04.2015 tarihli kararı.

AYM, uluslararası sözleşmelerin, evli erkek ve kadının evlilik sonrasında soyadları bakımından eşit haklara sahip olmasını öngören hükümleri ile evli kadının kocasının soyadını kullanması zorunluluğunu öngören iç hukuk düzenlemelerinin aynı konu hakkında farklı hükümler içermesi nedeniyle, ilgili sözleşmenin hükümlerinin somut uyuşmazlık açısından esas alınması gereken hukuk kuralı olduğu sonucuna varmıştır.

AİHS hükümleri insan haklarını ilgilendiren davalarda “doğrudan ölçü norm” olarak kullanılacaktır.¹⁷⁶ Anayasa m. 90 uyarınca usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalar kanun hükmünde olduğuna göre AİHS, iç hukukun bir parçasıdır ve iç hukukta doğrudan uygulanır. Aslında bu hükmün gerçek anlamı, uluslararası antlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri değil, uluslararası antlaşmaların da tıpkı kanunlar gibi olaya uygulanır nitelik taşımasıdır.¹⁷⁷

Dolayısıyla Sözleşme'nin iç hukukumuzdaki yeri konusunda, Anayasa düzeyinde, **tekçi görüşün** benimsendiğini söyleyebiliriz. Çünkü Sözleşme ile güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerin iç hukukta uygulanması için ayrıca bir yasama tasarrufu yapılmasına gerek yoktur. Buradan hareketle AİHS iç hukukta **doğrudan etki** doğurmaktadır. Yani kişiler, sözleşmede düzenlenen haklarını mahkemeler önünde dile getirebilir, mahkemeler de kararlarını sözleşme hükümlerine dayandırabilir, bu hükümleri **re'sen** dikkate alabilirler.¹⁷⁸

Antlaşma hükümlerinin esas alınmasına ilişkin Anayasa'daki hüküm, doğrudan yargıyı ve hakimi ilgilendirmektedir. Bir aykırılık tespiti yapıldığında, Antlaşma hükmünü esas alacak olan hakimdir. Ulusal yargıç, Avrupa hukukuna aykırı olduğuna kanaat getirdiği iç hukuku uygulamayı reddetme yetkisine sahiptir.¹⁷⁹ İlâveten, yasa koyucu da insan haklarına ilişkin olan uluslararası sözleşme ile çatışma yaratacak bir hükmü, yürürlüğe sokmamalıdır. Aksi durum, Anayasaya aykırılık yaratacaktır. AYM çatışma yaratan hükmü m. 90/son uyarınca iptal edebilecektir.¹⁸⁰

Burada unutulmaması gereken nokta, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmaların doğrudan etkisi meselesinin, her durumda ve mutlak

¹⁷⁶ CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 59.

¹⁷⁷ ŞİRİN, Tolga, *Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması İle Mukayeseli Bir İnceleme*, s. 436.

¹⁷⁸ TÜRMEN, Rıza, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukukumuzda Etkileri”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Ankara, 2000, ss. 32-42, s. 33.

¹⁷⁹ AMBROISE-CASTEROT, Carolie, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adil Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 320-329, s. 322.

¹⁸⁰ İNCEOĞLU, Sibel, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi”, s. 10.

surette üstünlük ve uygulanma kabiliyeti anlamı taşımadığıdır. Anayasa'nın söz konusu maddesi hakime uluslararası norm ile iç hukuk normunu karşılaştırma ve hangisinin uygulanması gerektiği konusunda yorum yapma yetkisini tanımaktadır. Şayet hakim, yapmış olduğu değerlendirmeler neticesinde, iç hukuk normunun uluslararası norma göre **daha ilerici ve koruyucu olduğunu kanaatine varırsa, önündeki olaya iç hukuk normunu uygulayacaktır.**^{181 182}

Burada yorum meselesinin son derece önem taşıdığını özellikle belirtmeliyiz. Yargıç önüne gelen olaya sözleşme hükümlerini uygulamaya karar verdiğinde, yorum konusu gündeme gelmektedir. Örneğin AİHS özelinde konuya yaklaşırsak, mahkemeler AİHS'i özerk bir şekilde yorumlayamazlar. Yargıç yorum yaparken AİHM kararlarına uygun bir yorum yapmalıdır. Çünkü aksi durumda, AİHS'i öncelikle uygulama görevini yerine getirmiş olmaz. Bu konuda mahkemelerin her zaman gereken özeni gösterdiklerini söylemek güçtür. Genelde yargıçlar, sözleşme metnine bakarak yorum yapmaktadır. Bu da uluslararası sözleşmenin milli yorumuna sebebiyet vermektedir.¹⁸³

Tekçi görüş, temel hak ve özgürlükler yönünden, demokratik ülke anayasalarında giderek daha fazla yer bulmaya başlamıştır. Örneğin, Hollanda Anayasası, kanun hükümlerinin, uluslararası sözleşme hükümleri ve uluslararası örgütlerin kararları ile bağdaşmaması halinde uygulanamayacaklarını düzenlemektedir. Yine Alman Anayasası da, uluslararası kamu hukukunun genel kurallarının kanunlara göre öncelik taşıdığını belirtmektedir.¹⁸⁴

Vergi, hukuku alanında yapılacak olan milletlerarası andlaşmalar temel hak ve özgürlüklere ilişkin olacaktır. Kural, temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümlerinin esas alınmasıdır. Buna "çatışma normu" adı verilmektedir. Vergilendirme işlemleri de, temel hak ve özgürlüklere müdahale teşkil ettiği için, vergi hukukunda AİHS'de yer alan düzenlemeler, vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerden daha önce gelecek ve aynı konuda farklı hükümler içermesi halinde vergi kanunu hükmü değil Sözleşme hükmü esas alınacaktır.¹⁸⁵

Buradan hareketle **AİHS'nin, vergi hukukunun asli-bağlayıcı kaynakları arasında ve kanunların üstünde yer aldığını** söyleyebiliriz. Vergilendirme

¹⁸¹ ENGİN, Murat, a.g.m., s. 12.

¹⁸² MARTINICO, Giuseppe, a.g.e., s. 404 vd.

¹⁸³ İNCEOĞLU, Sibel, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi", s. 9.

¹⁸⁴ ENGİN, Murat, a.g.m., s. 10.

¹⁸⁵ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta, İstanbul, 2006, s. 21-22.

işlemlerine karşı açılan davalarda, idare yargıcının hukuka uygunluk denetiminin kapsamı AİHS'yi de kapsar. Vergi yargıcı AİHS-yasa çatışmasını belirleyen merciidir. Çünkü Anayasa m. 90 uyarınca Sözleşme kanun hükmünde olduğuna göre, AYM'nin denetiminin kapsamı yasanın yasaya uygunluğunu kapsamamaktadır. AİHS-yasa arasında bir çatışma yoksa sorun yoktur. Ancak işlem yasaya uygun ve fakat AİHS-yasa çatışması varsa, yargıcın hukuka uygunluk denetimi yasanın ihmali yoluyla vergilendirme işlemi iptal etmesini gerektirecektir. Bu da AİHS'nin vergi hukukunda esas alınması yani uygulanması anlamına gelmektedir.¹⁸⁶



¹⁸⁶ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 28-29, 36-37.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNSAN HAKLARINI KORUMA MEKANİZMALARI

Bu bölümde öncelikle AİHM'in diğer uluslararası yargı kuruluşlarından farkları açıklanmaktadır. Ardından da AİHM'in temel özelliklerine değinilmektedir.

Yine bu bölümünde, bireysel başvuru yolunun temel özellikleri belirtilecek ardından da ülkemizdeki durum hakkında bilgi verilecektir.

I. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Kararları

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Diğer Uluslararası Yargı Kuruluşlarından Farkları

Çalışma konumuz kapsamında AİHM ile ilgili önemli hususları belirtmeden önce, Avrupa Konseyine bağlı bir kurum olan AİHM'in, Uluslararası Adalet Divanı ve Avrupa Birliği Adalet Divanından ayrıldığı noktaları, bunlardan farklarını, belirtmek gerekmektedir. İlk olarak Uluslararası Adalet Divanı üzerinde durmak yerinde olacaktır.

1. Dünya Savaşı esnasında bir Milletler Cemiyeti kurulması düşüncesi ile birlikte, uluslararası uyuşmazlıkların çözümü için bütün dünya devletlerinin katılacağı bir uluslararası mahkemenin kurulması düşüncesi de gelişmekteydi. Bu anlamda zaten kendiliğinden bir şekilde var olan uluslararası düzenin, teşkilatlanmış bir hukuk düzeni haline gelmesi gerekmekteydi. Bu düzenin yargı organı olarak da bir uluslararası mahkeme kurulmasına ihtiyacı vardı. İşte, düşünce temeli 1. Dünya Savaşı'na uzanan bu mahkeme Milletlerarası Daimi Adalet Divanı'dır. Bu Divan'ın fiilen işleyemez hale gelmesinin ardından müttefik devletler, 2. Dünya Savaşı'ndan sonra yeni teşkilatın ve yeni bir milletlerarası mahkemenin esaslarını belirlemeye başlamışlardır.¹⁸⁷

3-11 Şubat 1943 tarihleri arasında gerçekleşen Yalta Konferansı sırasında, 25 Nisan 1945 tarihinde San Francisco'da Birleşmiş Milletler Konferansının toplantıya çağırılması kararlaştırılmıştır. Ardından ABD, bir milletlerarası adalet divanının kurulması konusu üzerinde çalışmak üzere 44 devletin temsilcilerinden oluşan Hukukçular Komitesini toplantıya davet etmiştir. Bu Komite, 9-25 Nisan 1945

¹⁸⁷ AKİPEK, Ömer İlhan, *Milletlerarası Adalet Divanı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 343, Ankara, 1974, s. 15-18.

tarihleri arasında toplanmış, Milletlerarası Daimi Adalet Divanı Statüsünün 14 Eylül 1929 tarihinde değiştirilmiş şeklini az çok muhafaza ederek, yeni kurulacak olan **Milletlerarası Adalet Divanı** Statüsü tasarısını hazırlamışlardır. San Francisco'da toplanan Birleşmiş Milletler Konferansı, tasarının son haline getirilmesi işini Komisyona havale etmiştir. Milletlerarası Adalet Divanı Statüsünün nihai metni, Birleşmiş Milletler Antlaşması ile birlikte 26 Haziran 1945 tarihinde imzalanarak 24 Ekim 1945 tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹⁸⁸

Divan ilki, bağımsız devletler tarafından kendisine sunulan hukuki uyuşmazlıkları uluslararası hukuk kurallarına uygun bir şekilde çözümlenmek yani devletlerarası davalara bakmak, ikincisi ise uluslararası organ, kurum ya da örgütlerin sorduğu hukuki sorunlar hakkında danışma görüşü vermek üzere iki tür yetkiye sahiptir.¹⁸⁹ Görüldüğü gibi, yalnızca bağımsız devletler Adalet Divanı önünde davalı veya davacı olabilmekte, taraf ehliyetine yalnızca bağımsız devletler sahip bulunmaktadır. **Divan önünde gerçek kişilerin veya uluslararası örgütlerin davalı veya davacı olamayacağı** unutulmamalıdır.

Şüphesiz ki hukuki bir uyuşmazlık, bağımsız bir devlet ile uluslararası bir örgüt veya uluslararası bir örgüt ile birey ya da devlet ile birey arasında da oluşabilir. İşte bu türden uyuşmazlıklar Avrupa Birliği Adalet Divanı veya Avrupa İnsan Haklar Mahkemesi gibi diğer uluslararası yargı kuruluşlarının yargı yetkileri kapsamında çözülebilecektir. Ancak Uluslararası Adalet Divanı önünde bu türlü uyuşmazlıkların çözümüne olanak yoktur.¹⁹⁰ İşte Uluslararası Adalet Divanını Avrupa Birliği Adalet Divanından ve çalışma konumuz kapsamındaki Avrupa İnsan Haklar Mahkemesinden ayıran en temel özellik budur.

Birleşmiş Milletler Antlaşması'nın 92. maddesine göre; "*Uluslararası Adalet Divanı, Birleşmiş Milletlerin başlıca adli organıdır. Divan, Uluslararası Sürekli Adalet Divanının Statüsüne dayanan ve işbu Antlaşmanın ayrılmaz bir parçasını oluşturan eski Statü'ye uygun olarak çalışır.*"

Divanın, kuruluşu, teşkilatı, yetkisi, takip edeceği usul ve vereceği mütalaalar ile ilgili temel hükümler, Birleşmiş Milletler Antlaşması, Divan Statüsü ve Divan İçtüzüğü olmak üzere başlıca üç kaynaktan yer almaktadır. Birleşmiş Milletler Antlaşması'nın 92-96 maddelerini kapsayan XIV. Bölümü Uluslararası Adalet Divanına ayrılmıştır. Bu maddelerde divanın mahiyeti, hangi devletlerin Statüye taraf olduğu, Divan kararlarına uyulması, uyuşmazlıkların çözümünün Divan dışında bir

¹⁸⁸ AKİPEK, Ömer İlhan, a.g.e., s. 18-19.

¹⁸⁹ AKSAR, Yusuf, *Evrensel Yargı Kuruluşları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007, s. 50.

¹⁹⁰ AKSAR, Yusuf, a.g.e., s. 51.

mahkemeye bırakılması, Divandan görüş istenmesi konuları düzenlenmektedir. Divan Statüsü, Birleşmiş Milletler Antlaşması'nın 92. maddesine göre, Antlaşma'nın ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenle Statü, mahiyeti itibariyle bir milletlerarası antlaşma olup bu konudaki yazılı kaynakların en önemlilerinden biridir. Statü'nün 30. maddesi uyarınca Divan, yetkilerini ne yolda kullanacağını bir içtüzükle belirler. Bu madde doğrultusunda Divan, 6 Mayıs 1946 tarihinde Divan İçtüzüğü'nü kabul etmiştir. İçtüzük'te, Divanın yapısı, işleyişi, yargılama usulleri, danışma görüşü verme konuları hakkında hükümler yer almaktadır.¹⁹¹

Burada özellikle üstünde durmak istediğimiz konu, Antlaşmanın 93/1. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre; *"Birleşmiş Milletlerin tüm üyeleri, bu üyeliğin bir sonucu olarak, Uluslararası Adalet Divanı Statüsüne taraftırlar."* Görüldüğü üzere, Birleşmiş Milletlerin tüm üyeleri "ipso facto" (kendiliğinden) Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'ne taraftırlar. Birleşmiş Milletler üyesi olmayan devletlerin de Adalet Divanı Statüsü'ne taraf olma imkânları bulunmaktadır. Bu konu da m. 93/2'de şöyle açıklanmaktadır: *"Birleşmiş Milletler üyesi olmayan devletlerin Uluslararası Adalet Divanı Statüsüne taraf olabilme koşulları, her seferinde Güvenlik Konseyi'nin tavsiyesi üzerine Genel Kurul'ca belirlenir."*¹⁹²

Ancak hemen belirtilmelidir ki, Statü'ye taraf olmak Divanın yargı yetkisini mecburi olarak tanımak anlamına gelmemektedir. Bu konuda ilgili devletlerin açık beyanına ihtiyaç bulunmaktadır.^{193 194} Devletler, egemenliklerinin bir sonucu olarak, kendi ülkeleri içinde ihtiyaç duydukları yargı organlarını tek başına kurabilir, bu organa gereken yargı yetkisini tanıyabilirler. Uluslararası hukukta ise, bir devletin diğer devletleri yargılayabilmek veya devletler arasındaki hukuksal uyuşmazlıkları çözümlenebilmek amacıyla tek başına bir yargı organı kurma ve buna gereken yargı yetkisini tanıma hakkı bulunmamaktadır. Aksi durum "eşitler birbirlerini yargılayamaz" kuralına aykırı olacak, söz konusu yargı organı da hukuken geçersiz olacaktır.¹⁹⁵

Ulusal hukukta zorunlu yargı ilkesi kabul edilmektedir. Ancak uluslararası hukukta, uluslararası yargı organlarının yargı yetkisi, uyuşmazlık halindeki devletlerin olumlu iradelerine bırakılmıştır. Uluslararası hukukta, uluslararası bir yargı organının kurulması tek devletin yetkisi dahilinde gerçekleştirilemez. Zira bu yargı organı devletler üstü bir niteliğe sahip olacaktır. Bu nedenle ancak, devletlerin

¹⁹¹ AKİPEK, Ömer İlhan, a.g.e., s. 20-24.

¹⁹² AKİPEK, Ömer İlhan, a.g.e., s. 20-21.

¹⁹³ Bkz. Statü m. 36.

¹⁹⁴ AKİPEK, Ömer İlhan, a.g.e., s. 22.

¹⁹⁵ İNAN, Yüksel, *Uluslararası Adalet Divanının Yargı Yetkisi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 171, Ankara, 1982, s. 9.

istekleriyle ve ortak davranışlarıyla kurulabilir. Devletler uyuşmazlıkların çözümü konusunda, kendi egemenliklerinden ödün vererek, uluslararası yargı organına yargı yetkisini tanırlar. Uluslararası hukuka göre egemen devletler, egemenlik haklarında kaynaklanan işlemlerinden ötürü kendi olumlu iradeleri dışında yargılanamazlar.¹⁹⁶

Devletlerin, Divanın yargı yetkisini kabul etmeleri, buna rıza göstermeleri, tahkimname (mahkeme sözleşmesi) ile önceden yapılan uluslararası antlaşmalarla, tek taraflı bildiri ile ve forum prorogatum (dolaylı olarak yetkinin kabulü) yoluyla olabilir.¹⁹⁷

Statü'nün 36/1. maddesine göre; *“Divanın yetki alanı tarafların kendisine sunacağı bütün işlerle Birleşmiş Milletler Antlaşmasında ya da yürürlükteki antlaşma ve sözleşmelerde özel olarak öngörölmüş bütün durumları kapsar.”* Görüldüğü gibi Divanın yargı yetkisine, kural olarak, konu bakımından (ratione materiae) herhangi bir kısıtlama getirilmemiş; taraflar anlaşmışları sürece her türlü uyuşmazlığın Divana getirilmesine olanak tanınmıştır.¹⁹⁸

Statü'nün 38/1. maddesinde, Divanın, kendisine sunulan uyuşmazlıkları uluslararası hukuka uygun olarak çözmekle görevli olduğu belirtilmiştir. Yine aynı maddede öngörülen uluslararası hukuk kuralları sınırlı sayıda (numerus clausus) değildir. Divan uyuşmazlıkları çözerken, antlaşma ve sözleşmelerden, uluslararası örf ve adetten, hukukun genel ilkelerinden, yargı kararları ve doktrinden ve hak ve adalet ilkelerinden yararlanmaktadır.¹⁹⁹

Divan ilamları, iç hukukun aksine, cebri icra ile yerine getirilemez. Bu nedenle ilamların uygulanmaması halinde bunların ne şekilde infazının gerçekleştirileceği son derece önemli bir konudur. Birleşmiş Milletler Antlaşması'nın 94/1. maddesine göre; *“Birleşmiş Milletlerin her üyesi, taraf olduğu tüm uyuşmazlıklarda, Uluslararası Adalet Divanının kararına uymayı yükümlenir.”* Bu nedenle devlet, hüküm aleyhine de olsa buna uymak durumundadır. Fakat bu her zaman böyle olmamaktadır. Bu takdirde öbür taraf Birleşmiş Milletler Antlaşması'nın 94/2. maddesine göre Güvenlik Konseyine başvurabilir. Konsey de gerekli görürse, hükmün yerine getirilmesi için tavsiyelerde bulunabilir ya da alınacak önlemleri kararlaştırabilir.

Son olarak, Birleşmiş Milletlerin yargı organı olan Divanın merkezi, Statü'nün 22/1. maddesi gereğince Hollanda'nın Lahey kenti olup Yine Statü'nün 39/1. maddesi uyarınca, Divanın resmi dilleri Fransızca ve İngilizce'dir. Divan, Statü'nün

¹⁹⁶ İNAN, Yüksel, a.g.e., s. 9-11.

¹⁹⁷ AKSAR, Yusuf, a.g.e., s. 53.

¹⁹⁸ İNAN, Yüksel, a.g.e., s. 12.

¹⁹⁹ AKSAR, Yusuf, a.g.e., s. 61-69.

3/1. maddesi çerçevesinde 15 üyeden, hakimden, oluşmaktadır. Divan hakimleri tam bağımsız bir statüye sahip olup kendi devletlerinin veya hükümetlerinin temsilcisi değildirler.²⁰⁰

İkinci olarak **Avrupa Birliği Adalet Divanı** üzerinde durmak gerekmektedir. AB Adalet Divanı zaman zaman hem Uluslararası Adalet Divanı ile hem de AİHM ile karıştırılmaktadır. AB Adalet Divanı, kurucu antlaşmaların ve Topluluk organlarının kararlarının yorumu ile kurucu antlaşmalara aykırı olan organ kararlarını iptal etmek amacıyla, 1957 Roma Antlaşması ile yetkilendirilmiştir. AB Adalet Divanının Topluluk hukuku açısından en önemli işlevi, Topluluk hukukunun tüm üye devletlerde aynı biçimde uygulanmasını ve yorumlanmasını sağlamasıdır.²⁰¹ Dolayısıyla AB'nin yargılama organı olarak en temel haliyle kurulma amacının, bir yorum ve uygulama birliği sağlama düşüncesi olduğunu söyleyebiliriz.

Görüldüğü gibi ABAD, hem Uluslararası Adalet Divanından ve hem de AİHM'den oldukça farklıdır. Önceki paragraflarda üzerinde durulan Uluslararası Adalet Divanı Birleşmiş Milletlerin yargı organdır. ABAD ise Avrupa Birliği'nin yargı organıdır. Yani ABAD yalnızca AB üyesi olan 28 üye ülke bakımından geçerli olan bir yargı faaliyeti icra etmektedir. AİHM ise, Avrupa Konseyi kapsamındaki 48 üye ülke bakımından, bireyler veya taraf devletler tarafından AİHS'de yer alan medeni ve siyasi hakların ihlali durumunda gündeme gelmektedir.

AB Adalet Divanı 1974 tarihine kadar Topluluk hukukunun üstünlüğü düşüncesiyle hareket etmiştir. İlerleyen süreçte ise AB Adalet Divanı üye devletlerin anayasal geleneklerinden gelen temel hakların Topluluk hukukunun ilkelerinden olduğunu ve hatta üye devletlerin yalnızca anayasal geleneklerinin değil taraf oldukları insan hakları sözleşmelerinin de yol gösterici olduğunu kabul etmiştir. Bu sayede AİHS Topluluk hukukuna girmeye ve Divan kararlarında yer bulmaya başlamıştır. Görüldüğü üzere Divan, AİHS'i kılavuz olarak kabul etmektedir.²⁰² AB Adalet Divanı, insan hakları kapsamında, ifade özgürlüğü, dernek kurma hakkı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, mülkiyet hakkı, özel ve aile hayatına saygı hakkı, girişimcilik hakkı gibi pek çok hakkı kabul etmekte ve uygulamaktadır.²⁰³

Adalet Divanı aynı zamanda AB hukukunu uygulayan ulusal mahkemeler ile de bağlantılı olarak çalışır. AB hukukuyla bir şekilde ilgisi olan bir uyuşmazlık üzerinde karar vermesi istenen herhangi bir ulusal mahkeme ön hukuki kararlar için

²⁰⁰ AKSAR, Yusuf, a.g.e., s. 46.

²⁰¹ KESKİN ATA, Funda, *Avrupa Birliği ve İnsan Hakları*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2013, s. 20.

²⁰² KESKİN ATA, Funda, a.g.e., s. 22.

²⁰³ DEFEIS, Elizabeth, "Equality and the European Union", *Georgia Journal of International and Comparative Law*, Vol. 32, 2004, ss. 74-98, s. 77.

Adalet Divanına sorular yöneltebilir. Bu durumda Divan AB hukukunun bir hükmünün hukukiliğini gözden geçirmek ya da yorumlamak durumundadır.²⁰⁴

Lizbon Antlaşması ile birlikte ABAD; Adalet Divanı, Genel Mahkeme ve ihtisas mahkemelerinden (Personel Mahkemesi) oluşmaktadır. İleride ihtiyaç göstermesi halinde, belirli alanlardaki uyuşmazlıklara bakmak üzere, başka ihtisas mahkemelerinin açılmasına da imkân bulunmaktadır.²⁰⁵

ABAD, kurucu antlaşmalar ile belirlenen çerçeve içerisinde sınırlı bir yargı yetkisine sahiptir. Bu bağlamda, bir durum ancak belirli yargı yetkisi başlığının kapsamına giriyorsa, ona ilişkin davaya bakabilir. ABAD'ın buradaki yargı yetkisi sınırlı, zorunlu ve münhasır bir yetkidir. Üye devletler ABAD'ın yetkisini zorunlu olarak kabul ederler. Münhasır yetki uyarınca da üye devletler, antlaşmaların yorumu ve uygulanması ile ilgili uyuşmazlıkları, antlaşmalarda öngörülenler dışında bir yolla çözemeler.²⁰⁶

ABAD'ın, yapısı ile ilgili olarak, kurucu antlaşmalarda, ABAD Statüsü Hakkında Protokol'de, ve ABAD Yargılama Usul Tüzüğünde düzenlemeler bulunmaktadır. Divan, her üye devletin bir yargıcından oluşmaktadır.²⁰⁷ ABAD, Lüksemburg'da faaliyet göstermektedir ve resmi dil olarak AB'nin kabul ettiği tüm dilleri kullanmaktadır.²⁰⁸

Bu bölümde son olarak AB'nin AİHS'ye taraf olması, katılması, tartışmasına kısaca değinmek istiyoruz. Lizbon Antlaşması ile değişikliğe uğrayan Avrupa Birliği Antlaşmasınının 6/2. maddesinde; *“Birlik, İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına Dair Avrupa Sözleşmesi'ne katılır. Bu katılım, Birliğin Antlaşmalarda belirlenen yetkilerini etkilemez.”* düzenlemesine yer verilmiştir. İşte bu hüküm, Birliğin AİHS'e katılımının hukuki dayanağıdır. Zira söz konusu hüküm, AİHS'e taraf olmanın sadece bir yetki değil; aynı zamanda bir görev olarak kabul edildiğini göstermektedir.²⁰⁹

Bu yöndeki görüşler özellikle Amsterdam Antlaşması'yla Örgütün yetkilerinin genişletilmesinden sonra artmıştır. Katılımı destekleyenlere göre, AB işlemlerinin insan haklarına saygı açısından AİHM denetimine açılacak olması, vatandaşların

²⁰⁴ http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/adalet_divani/ABADtr.pdf (Erişim Tarihi: 18.02.2016)

²⁰⁵ GÖÇMEN, İlke, “Avrupa Birliği Adalet Divanı”, *Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar*, Ed. AKÇAY, Belgin ve GÖÇMEN, İlke, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, ss. 200-227, s. 204-205.

²⁰⁶ GÖÇMEN, İlke, a.g.e., s. 210.

²⁰⁷ REÇBER, Kamuran, *Avrupa Birliği Hukuku ve Temel Metinleri*, Dora, Bursa, 2012, s. 294.

²⁰⁸ GÖÇMEN, İlke, a.g.e., s. 216.

²⁰⁹ ÖZCAN, Mehmet, “Avrupa Birliği'nde İnsan Hakları”, *Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar*, Ed. AKÇAY, Belgin ve GÖÇMEN, İlke, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, ss. 200-227/674-697, s. 695.

temel hakları ilerleme gösterecek, tüm Avrupa'da insan haklarının korunmasında tutarlı bir sistem yaratılacaktır. Halihazırda AİHM, Topluluk organlarına karşı yapılan başvuruları kabul etmemekte, ancak üye devletlere karşı açılan davaları, AB sistemi içinde başvuru yolu olmaması durumunda kabul etmektedir. AB'nin AİHS'ye katılması gerçekleşirse, AB organlarının işlemleri de denetime açılacaktır.^{210 211}

Bu sayede, Birlik kurumlarının tasarrufları ve ABAD kararları, temel haklar açısından, AİHM'in yargı denetimi altına girecektir. Temel haklarının ihlal edildiğini düşünen bireyler, iç hukuk yollarını tüketmelerinin ardından, AB aleyhine AİHM nezdinde dava açabileceklerdir. AB her ne kadar insan haklarına bağlı bir birlik olsa da, temel hak ve özgürlükleri ilgilendiren eylem ve kararlarının, dışsal bir denetime tabi tutulması son derece önemlidir.²¹² Taraf olma süreci henüz tamamlanmamış olduğundan, çalışma kapsamı dahilinde konuyla ilgili daha fazla ayrıntıya girilmemiştir. Ancak insan haklarının gelişimi konusunda, AB'nin AİHS'ye taraf olmasını ve bu doğrultuda ABAD kararlarının AİHM denetimine açılmasını olumlu değerlendirdiğimizi belirtmeliyiz. Neticede, tüm AB üyelerinin AİHS'ye zaten taraf oldukları da dikkate alındığında, **ABAD kararlarının AİHM denetimine açılması** yerinde olacaktır.

B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Temel Özellikleri

Şimdi asıl konumuz olan AİHM üzerinde durulacaktır. AİHM, sözleşmeye taraf olan ülkelerin iç hukukunda icra gücüne sahip olarak yargı kararı veren, önüne gelen somut olayda **juris dictio**, hukukun ne olduğunu söyleme yetkisine sahip, gerçek bir yargı organıdır.²¹³ AİHM'in kararları ve bu kararlarda belirlenen esaslar, bütün Avrupa ülkelerinde geçerli olan ortak hukuki standartları yansıtmaktadır²¹⁴ ve verdiği kararlar bütün üye ülkelerde **emsal karar** niteliğindedir. Halen kıta ölçeğinde, insan haklarının korunmasında yaptırım düzeni en gelişmiş olan yargı sistemi AİHM'dir.²¹⁵

Öncelikle belirtmeliyiz ki AİHM bir yüksek mahkeme değildir. Zira pozitif hukukumuzda yüksek mahkemeler Anayasa'da sayılmakta olup bunlar arasında AİHM bulunmamaktadır. Yine bu durumun doğal bir sonucu olarak ve niteliği gereği

²¹⁰ KESKİN ATA, Funda, a.g.e., s. 50.

²¹¹ KRÜGER, Hans Christian, "Reflections Concerning Secession of the European Communities to the European Convention on Human Rights", Penn State International Law Review, Vol: 20/1, 2002, ss. 89-99, s. 93-94.

²¹² ÖZCAN, Mehmet, a.g.e., s. 696.

²¹³ ENGİN, Murat, a.g.e., s. 16.

²¹⁴ TÜRMEK, Rıza, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukukumuzda Etkileri", s. 37.

²¹⁵ SANCAKDAR, Oğuz, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türk Yargı Sistemindeki Konumu ve Kararlarının İdari Yargı Hakiminin Vereceği Kararlara Etkisi", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, 11 Mayıs 2007, ss. 211-293, s. 211.

AİHM, ülkemizde yüksek mahkemelerden farklı olarak “Türk Milleti” adına karar da vermemektedir. Nihayet, AİHM kararları **kurucu değil, beyan edici** niteliktedir. AİHM'nin, taraf devletlerin AİHS'ye aykırı inceleme konusu işlemini ortadan kaldırmak, değiştirmek veya iptal etmek gibi bir yetkisi yoktur. AİHS m. 19'a göre, Mahkemenin, taraf devletlerin üstlendikleri yükümlülükler uymasını güvence altına almak görevinin bulunduğunu belirtilmektedir. Ancak bu görevin, olayların tespiti veya hukuk kurallarının uygulanmasında ulusal mahkemelerin hatalarını denetlemeyi içermediği ortadadır. İhlal kararından sonra, ihlalin sonuçlarını ortadan kaldırmak ve benzer ihlalleri önleyecek tedbirleri almak aleyhine ihlal kararı verilen Sözleşmecî devletin yükümlülüğünde olan bir husustur.²¹⁶

Sözleşme'nin 19. maddesiyle kurulan ve AİHS'in asli yorumcusu olan²¹⁷ AİHM'in özelliklerini kısaca belirtmek gerekirse; konseye taraf üye ülkeden her birisi Strasbourg'ta bulunan mahkemeye bir hakim göndermektedir. Hakimler 9 yıl için görevlendirilmektedir. Mahkemede halihazırda Türkiye'yi temsilen yargıç Ayşe Işıl Karakaş (8 Aralık 1958) bulunmaktadır. Yargıç Karakaş, 22 Ocak 2008'de Avrupa Konseyi Parlamenterler Meclisi'nce AİHM'in Türkiye'yi temsil edecek ilk kadın yargıç olarak seçilmiş ve göreve başlamıştır. Karakaş, 1 Ocak 2015'den itibaren AİHM ikinci bölüm başkanı, 1 Kasım 2015 tarihinden itibaren de AİHM başkan yardımcısı olarak görevine devam etmektedir. Görev süresi 2017 yılında sona erecektir.²¹⁸

Mahkemeye yapılan başvurularda sadece AİHS'de yer alan temel hakların ihlal edildiği ileri sürülebilmektedir. Yapılan başvuruların iç hukuk yollarının tüketilmesinden itibaren 6 aylık süre içerisinde, yapılması gerekmektedir. Başvuru, sözleşmeye taraf olan devletler, gerçek veya tüzel kişiler tarafından yapılabilmektedir. Mahkemenin dili İngilizce ve Fransızca'dır.²¹⁹

AİHM'de gerçekleştirilen incelemenin 3 önemli aşaması bulunmaktadır. Başvuru öncelikle kabul edilebilirlik kriterleri bakımından incelemeye tabi tutulmaktadır. Kabul edilebilir nitelikte bulunan başvurular için esasa ilişkin inceleme gerçekleştirilmektedir. İncelemenin son aşaması ise karar aşamasıdır.

AİHM'e yapılan başvuruların azımsanamayacak bir kısmı, kabul edilebilirlik kriterlerine uygun olamaması nedeniyle, esas incelemesi yapılmadan reddedilmektedir. Bu anlamda başvuruyu yapanların, hak kaybına uğramamaları

²¹⁶ SANCAKDAR, Oğuz, a.g.e., s. 213-214.

²¹⁷ SANCAKDAR, Oğuz, a.g.e., s. 287.

²¹⁸ http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=court/judges&c=#n1368718271710_pointer (Erişim Tarihi: 25.02.2016)

²¹⁹ KARAKEHYA, Hakan, a.g.e., s. 27-28.

nedeniyle, aşağıda kısaca açıklanacak olan kriterlere uygun bir biçimde başvuru yapmaları önem taşımaktadır.

Sözleşme'nin kabul edilebilirlik koşulları başlıklı 35. maddesi uyarınca; *"1. Uluslararası hukukun genel olarak kabul edilen prensiplerine göre, ancak iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve kesin karardan itibaren altı aylık süre içinde Mahkeme'ye başvurulabilir.*

2. Mahkeme, 34. madde uyarınca sunulan herhangi bir kişisel başvuruyu aşağıdaki hallerde kabul etmez:

a. Başvuru imzasız ise veya;

b. Başvuru Mahkeme tarafından daha önce incelenmiş veya uluslararası diğer bir soruşturma veya çözüm merciine sunulmuş başka bir başvurunun konusuyla esas itibariyle aynı ise ve yeni olaylar içermiyorsa.

3. Mahkeme, 34. madde uyarınca sunulan herhangi bir kişisel başvuruyu işbu Sözleşme ve protokolleri hükümleri dışında kalmış, açıkça dayanaktan yoksun veya başvuru hakkının suiistimali mahiyetinde telakki ettiği takdirde, kabul edilemez bulur.

4. Mahkeme işbu maddeye göre kabul edilemez bulduğu her başvuruyu reddeder. Yargılamanın her aşamasında bu karar verilebilir."

Bu madde gereğince hak ihlali iddiasında bulunan bir kişi, başvurusunun kabul edilmesi için, iç hukuk yollarını tüketmeli, hakkında verilen kesin karardan itibaren 6 aylık süre içinde başvurusunu kimliğini belirtir bir biçimde ve imzalı şekilde yapmalı, başvuru Mahkeme tarafından daha önce incelenmemiş, uluslararası diğer bir soruşturma veya çözüm merciine sunulmuş başka bir başvurunun konusuyla esas itibariyle aynı olmamalı ve yeni olaylar içermeli, başvurusu açıkça dayanaktan yoksun olmamalı ve başvuruda kötüye kullanım olmamalıdır.

İlk kriter, iç hukuk yollarının tüketilmesidir. Bu gereklilik, devletlerin egemenliğine ve yargı organlarının yetkisine saygı ilkesinden kaynaklanmaktadır. Sözleşme açısından baktığımızda da bu kuralın en önemli sonucu, bireyin hak ve özgürlüklerini korumada, Sözleşme organlarının görevlerinin ikincil nitelikte olduğu, asıl koruma görevinin ulusal devlete düştüğüdür.²²⁰

Tüketilmesi gerek iç hukuk yolları; iç hukukta öngörülmuş, fiilen ulaşılabilen ve etkili yani sonuç alınabilme olasılığı olanlardır. İç hukuk yollarının tüketilmesi şartının istisnaları ise şunlardır: İç hukuk yollarının etkisiz olması, engelleyici bir yasanın bulunması, yerleşmiş bir yargı içtihadının bulunması, Sözleşmeye aykırı

²²⁰ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 63.

yerleşmiş bir idari uygulamanın bulunması, davanın sürüncemede kalması²²¹, kamu görevlilerinin engellemesi.²²²

Türk Yargısı bakımından; ceza ve hukuk yargılaması ile idari yargılama için temyiz (bazı durumlarda istinafın) sonucuna kadar gidilmesi ve bu yollardan sonuç alınamaması gerekmektedir. Bölge Adliye Mahkemelerinin göreve başlamasıyla birlikte karar düzeltme yolu tarihe karışmış olup²²³ artık tüketilmesi gereken bir kanun yolu değildir. İlaveten, Mahkemenin Uzun v. Türkiye (10755/13) davasında vermiş olduğu kabul edilebilirlik kararında, başvuranın Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmaması nedeniyle iç hukuk yollarını tüketmediği, bu yüzden başvurunun kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. Dolayısıyla, her ne kadar ilerleyen dönemde etkinliği tartışılabilecekse de şu an için kesin bir cevabı bulunmadığından Mahkeme, bireysel başvuru yolunun tüketilmesi gerektiği kanaatindedir. Ancak AİHM'in, mağdurların elverişli ve etkili olmayan başvuru yollarını tüketme yükümlülüğünün bulunmadığı yönündeki içtihadı da unutulmamalıdır.²²⁴ İlerleyen süreçte bireysel başvuru yolunun elverişli ve etkili bir hukuk yolu olup olmadığı tartışmaları, AİHM'e yapılan başvurularda bu yolun tüketilmesinin gerekip gerekmediği tartışmasını beraberinde getirecektir. Bu yolun mevcut olay bakımından elverişli ve etkili olmadığını ispat eden taraf, şayet hükümet de aksini ispat edemezse, AİHM nezdinde bu yolu tüketmek mecburiyetinde olmayacaktır.²²⁵

İkinci kriter, AİHM'e yapılacak başvuruların, iç hukuk yollarını tüketen nihai karar tarihinden itibaren altı ay içerisinde yapılması gerekliliğidir. AİHM'e başvuru süresinin altı ayla sınırlandırılmasının pek çok nedeni bulunmaktadır ve değişik zamanlarda Mahkeme kararlarında bu yönde açıklamalar yapılmıştır. Bu nedenler arasında, hukuksal güvenliğin sağlanması, Sözleşmeyi ilgilendiren sorunlara ilişkin davaların makul bir sürede incelenmesinin güvenceye bağlanması, bireylerin ve yetkililerin uzun bir süre belirsizlik içinde kalmasının önlenmesi²²⁶, Sözleşme organlarınca gerçekleştirilen denetimin zaman açısından sınırının çizilerek, birey ve devlet yetkililerine denetimin hangi süreden sonra artık mümkün olmadığını belirtilmesi konuları bulunmaktadır.²²⁷

²²¹ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesi kapsamında "makul süre" ihlali.

²²² GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 70-72.

²²³ PEKCANITEZ, Hakan vd., *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, 14. Bası, Ankara, 2013, s. 966.

²²⁴ Bkz. Akdivar ve diğerleri davası; 16 Eylül 1996; parag. 68.

²²⁵ ŞİRİN, Tolga, *Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması İle Mukayeseli Bir İnceleme*, s. 137.

²²⁶ Bkz. P.M. v. Birleşik Krallık; 6638/03; 24.08.2004 kabul edilebilirlik kararı.

²²⁷ Bkz. İpek v. Türkiye; 39706/98; 07.11.2000 kabul edilebilirlik kararı.

Uygulamada, başvuru süresinin başlama ve sona erme tarihi konusunda pek çok sorun yaşanmış, sorunlar Mahkeme içtihatlarıyla giderilmeye çalışılmıştır. Çalışma konumuzun kapsamı dışında kalması sebebiyle bu konudaki Mahkeme içtihatlarına değinme gereği duyulmamıştır.²²⁸

Üçüncü kriter, başvurularda kimliğin açıklanmış olması gerekliliğidir. AİHM İç Tüzüğü'nün 47. maddesine göre başvuru formunda, başvurucunun adı, doğum tarihi, uyruğu ve adresinin bulunması gerekmektedir.

Kural olarak anonim başvuruların kabul edilemezlik kararı verilerek reddi gerekmektedir. Ancak Mahkeme bazı istisnai durumlarda anonim başvuruları kabul etmiş ve kimliklerin gizlenmesi talebini uygun görmüştür. Örneğin Shamayev ve diğerleri v. Gürcistan ve Rusya (36378/02; 12 Nisan 2005; 12 Ekim 2005 final) davasında Mahkeme, silahlı bir çatışma ortamında aile üyelerini ve arkadaşlarını korumak amacıyla isimlerini gizlemek durumunda olduğunu ileri süren kişinin başvurusunu anonim saymayarak, müstear ad kullanan kişilerin gerçek kişiler oldukları tespitini yapmış ve başvuruyu incelemiştir.²²⁹ Bunun dışında, başvuranların kimliklerinin gizlenmesinde haklı nedenlerinin bulunması halinde, Mahkeme kararlarında isimlerin "X" gibi harflerle gösterilmesi de mümkündür.

Dördüncü kriter, başvurunun daha önce Mahkeme tarafından incelenmiş, uluslararası diğer bir soruşturma veya çözüm merciine sunulmuş başka bir başvurunun konusuyla esas itibariyle aynı olmamasıdır. Bu hüküm ile birden çok uluslararası merciin esas olarak aynı olan başvuruyu incelemesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Aynı şekilde konunun tekrar tekrar Mahkeme önüne gelmesi de önlenmektedir. Ancak eğer daha önce Mahkeme önüne taşınmamış yeni olaylar varsa ve bu durum kararı değiştirebilecek nitelikteyse, başvuru yeniden değerlendirilebilir. Örneğin, tutukluluk halinin makul süreyi aştığı iddiasıyla yapılan başvurunun reddinden sonra, geçen süre artık yeni bir olay olarak nitelendirilebilecek ve aynı kişi tarafından yapılan ikinci başvuru özü bakımından eskisinin aynı olarak kabul edilemeyecektir. Bu durum "devam eden ihlal" olarak nitelendirilmektedir.²³⁰

Beşinci kriter başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olmamasıdır. Burada Mahkeme, diğer kriterlerden farklı olarak, işin esasına girmekte ve başvuruyu henüz kabul edilebilirlik aşamasında esas bakımından değerlendirerek bir sonuca

²²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. EKİNCİ, Hüseyin, "Kabul edilebilirlik Kriterleri", *Bireysel Başvuru İnceleme Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi)*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2013, ss. 128-164.

²²⁹ EKİNCİ, Hüseyin, a.g.e., s. 152.

²³⁰ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 95-96.

varmaktadır. Eğer başvuru açıkça dayanaktan yoksunsa, hem devletin hem de organların zaman kaybının önlenmesi amacıyla, bu aşamada reddedilmektedir. Delil yetersizliği ve Sözleşmeye aykırı olmayan olaylar bu duruma örnektir.²³¹

Altıncı ve son kriter ise, başvuruda kötüye kullanım olmasıdır. Nelerin hakkın kötüye kullanımı olarak kabul edilebileceğine ilişkin bir tanımlama, Sözleşme’de mevcut değildir. Bu nedenle Mahkemenin her durumun kendine özgü koşulları altında bu değerlendirmeyi yapması gerekmektedir. Örneğin; başvurunun sahte belgelerle, yanıltıcı ve yalan beyanlara dayandırılması, başvuru ile ilgili bilgi ve belgelerin kasıtlı olarak Mahkemeden saklanması, Mahkemenin daha önce incelediği konuda tekrar başvuru yapılması, usul kurallarının kasten ihlal edilmiş olması başvuru hakkının kötüye kullanılması hali olarak kabul edilebilir.²³²

AİHM kararları, iç hukuk kapsamında gerçekleştirilen bir eylem veya işlemin ve bu doğrultuda verilen bir mahkeme kararının, AİHS’de ve ek protokollerinde yer alan hükmü/hükümleri ihlal edip etmediğinin tespitine ilişkindir. AİHM varsa bu aykırılığı saptar. Ancak unutulmamalıdır ki, iç mevzuat hükmünü veya mahkeme kararını iptal edemez veya değiştiremez.

AİHM kararının yerine getirilmesi konusunda üç olasılık söz konusudur. Buna göre; bazı kararların yerine getirilmesi için yalnızca tazminat ödemek yeterli olurken, bazı kararlar, devletin yapısında, Anayasasında ya da yasalarında genel değişiklik yapılmasını veya af yasası çıkarılmasını, nihayet bazı kararlar ise, ulusal yargı organlarının yeniden yargılama yapmasını gerektirebilir.²³³ Mahkeme kararlarının hüküm fıkraları, kararların icrası bakımından pek yardımcı değildir. Zira Mahkeme hüküm fıkrasında, Sözleşme’de yer alan hangi hak ve özgürlüğün ihlal edildiğini tespit ve gerekli görürse de adil tazminle ilgili Sözleşme hükmünü uygulamakla yetinmektedir. Ancak Mahkeme kararında bir ihlal tespitinde bulunulmuşsa, bu tespit uygulama bakımından geniş yükümlülükler doğurmaktadır. Buna göre; ihlalin durdurulması, ihlalin sonuçlarının giderilmesi ve ihlal tekrarının önlenmesi gerekmektedir. Davalı devletler bunları yerine getirmek için gereken tedbirleri almakla yükümlüdürler.²³⁴

Sözleşme’nin 46. maddesi uyarınca sözleşmeciler, taraf oldukları davalarda Mahkemenin verdiği kesinleşmiş kararlara uymayı taahhüt ederler. Ancak, Mahkemenin Sözleşmeye aykırılığı tespiti, kendiliğinden iç hukuku

²³¹ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 97.

²³² EKİNCİ, Hüseyin, a.g.e., s. 159.

²³³ SANCAKDAR, Oğuz, a.g.e., s. 214.

²³⁴ DOĞRU, Osman, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No. 17, Ankara, 2000, ss. 194-225, s. 196.

etkilememektedir. Karar, ihlal oluşturan işlemi ne iptal eder, ne değiştirir ne de bozar. Zira AİHM bir temyiz mahkemesi değildir. AİHM yalnızca Sözleşme'nin ihlalinin bulunup bulunmadığını tespit eder. Böyle bir durumda devletin karara uyma ve gereğini yerine getirme yükümlülüğü vardır.²³⁵

Bu bağlamda devletler, bir ihlal tespitinin gereklerini yerine getirmek için bireysel veya genel birtakım tedbirler almak durumundadırlar. Kısaca belirtmek gerekirse genel tedbirler; kamuoyunu ve ilgili kamu otoritelerini ihlal kararı hakkında bilgilendirme, ihlalin tekrarının önlenmesi için mevzuat değişikliği ve içtihat değişikliği; bireysel tedbirler ise ödeme (maddi tazminat, manevi tazminat ve masraflar), yargılamanın yenilenmesi, özel af ve mahkumiyetin adli sicilden silinmesidir.²³⁶

Devletler, kararı nasıl yerine getireceklerini seçmekte serbesttirler. Örneğin, kesin hüküm niteliğindeki bir yargı kararının Sözleşmeye aykırılığı saptanmışsa devletler af çıkararak, şartlı salıverme yoluna başvurarak, yeniden yargılama yaparak, tazminat ödeyerek Mahkeme kararını uygulayabilirler. Eğer aykırılık bir mevzuat normu nedeniyle ortaya çıkmışsa devletin, söz konusu yasayı değiştirerek Sözleşmeye uygun bir düzenleme yapması gerekmektedir.²³⁷

Mahkemenin vermiş olduğu kararlar Sözleşme'nin 44. maddesine göre kesindir.²³⁸ Kesinleşmiş Mahkeme kararlarının bağlayıcılığı ise nispidir. Yani yalnızca dava konusu ve davanın tarafları ile sınırlıdır. Kararların "erga omnes"²³⁹ etkisi yoktur. Bununla birlikte, bu kararlar insan hakları konusunda Avrupa standardı yaratmaktadır.²⁴⁰

AİHS'i, diğer temel hak ve hürriyetlere ilişkin uluslararası sözleşmelerden daha önemli konuma getiren husus, taraf devletlerin sözleşme hükümlerine uygun davranıp davranmadıklarını denetleyen bir yargılama mekanizmasının bulunmasıdır.²⁴¹

Bununla beraber, Sözleşme organlarının gerçekleştirdiği denetimin, iç hukuklardaki istinaf veya temyiz mahkemesinin denetimi niteliğinde olmadığını

²³⁵ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 124-126.

²³⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. DOĞRU, Osman, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri", s. 198-224; KARAMAN, Ebru, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk", İÜHF, C. LXXII, 2014, ss. 411-434, s. 415-424.

²³⁷ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 124-126.

²³⁸ Bir dairenin verdiği kararın Büyük Daire'ye götürülmek istenmediğinin bildirim veya kararın üç ay içerisinde Büyük Daire'ye götürülmemiş olması veya Sözleşme'nin 43. maddesine göre yapılan talebin Büyük Daire'nin beş yargıçlı kurulu tarafından reddi halinde karar kesinleşir.

²³⁹ Herkes için geçerli.

²⁴⁰ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 123.

²⁴¹ VOLK, Klaus, Grundkurs StPO, C.H. Beck Verlag, München, 2005, s. 18; Aktaran: (KARAKEHYA, Hakan, a.g.e., s. 27.

söylemeliyiz. Bu bağlamda Sözleşme organları, iç hukuk mahkemesinin yanlış karar verdiği veya bir kişinin hatalı olarak mahkum edildiğine ilişkin şikayetleri inceleyemez. AİHM, iç hukukta verilmiş olan kararın esasına girmez. Sözleşme organları sınırlı bir denetim yetkisine sahiptir.²⁴²

AİHS'yi diğer uluslararası belgelerden ayıran belirgin özelliği, süreç sonucunda başvurular bakımından somut çözümler öngörmesidir. Örneğin, malvarlığına ilişkin uyuşmazlıklarda parasal nitelikteki çözüm istekleri ön plandadır.²⁴³

Sözleşme'nin "Adil tazmin" başlıklı 41. maddesine göre Mahkeme, Sözleşme ve Protokollerinin ihlaline karar verirse ve ilgili sözleşmeci tarafın iç hukuku bu ihlalin sonuçlarını ancak kısmen ortadan kaldırılabiliyorsa, Mahkeme, gerektiği takdirde, zarar gören taraf lehine adil bir tazmin verilmesine hükmeder.

Adil tazmin için Sözleşme ve İçtüzük tarafından öngörülmüş olan bazı koşullar bulunmaktadır: Öncelikle Sözleşme'nin ihlalinin saptanmış olması; ikinci olarak, ihlalden doğan sonuçların tam olarak giderilmesinin, iç hukukta mümkün olmaması gerekmektedir. Üçüncü olarak tazmin konusunda talepte bulunulmuş olması aranacaktır. Çünkü bu konu kamu düzeniyle ilgili olmadığından, Mahkeme ancak talep halinde karar verebilecektir. Son olarak, tazminata hükmetmek Mahkemenin takdirindedir ve gerek gördüğü ölçüde tazminata hükmeder.²⁴⁴

AİHM Uygulama Talimatında²⁴⁵ belirtildiği gibi Mahkeme, ancak koşullara göre "adil" olması durumunda tazminata hükmedecektir. Dolayısıyla her davanın kendi özel koşulları dikkate alınacaktır. Mahkeme bazı durumlarda, ihlalin tespitini, tek başına yeterli bir adil tazmin olarak kabul etmektedir. İlaveten Mahkeme, hakkaniyete dayanan nedenlerden dolayı, gerçekten maruz kalınan zararın ve gerçekten yapılan masraf ve giderin değerinden az bir tazminata hükmedebilir. Böyle bir durum, zarar miktarı ve masraf düzeyinde başvuranın da hatasının bulunması halinde söz konusu olabilir.

Yine AİHM Uygulama Talimatı uyarınca, söz konusu bu adil tazminin kapsamına; maddi/manevi tazminat ve yargılama giderleri girmektedir. Genel olarak, talep edilen zarar ile iddia edilen ihlal arasında illiyet bağı bulunmalıdır. Ayrıca, Mahkemenin zarara ilişkin tazminata hükmetmesi, başvuranın bir ihlalden doğan

²⁴² İNCEOĞLU, Sibel, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler*, Beta, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, İstanbul, 2005, s. 7.

²⁴³ DİNÇ, Güney, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Malvarlığı Hakları*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No 124, Ankara, 2007, s. 413.

²⁴⁴ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 117-118.

²⁴⁵ Mahkeme Başkanı tarafından, Mahkeme İç Tüzüğü'nün 32. maddesi uyarınca, 28 Mayıs 2007 tarihinde yayımlanmıştır.

gerçek zararlarını tazmini amaçlamaktadır. Bu anlamda taraf devletin cezalandırılması amaçlanmamaktadır.

Maddi tazminatın amacı, başvurunun tespit edilen ihlalin gerçekleşmemiş olması halinde bulunması muhtemel olan duruma mümkün olduğunca kavuşturulmasıdır. Bu meblağ, maruz kalınan zararı, gelecekteki kayıpları ve mahrum kalınan karı da kapsayacak şekilde belirlenebilir. Manevi tazminat, zihinsel ve fiziksel ıstırap gibi, maddi olmayan zarar için nakden yapılan ödemeyi ifade etmektedir. Son olarak adil tazmin kapsamında Mahkeme, ihlali önlemek veya sonuçlarını gidermek için, başvurunun ulusal düzeyde ve sonrasında da Mahkeme önünde yapmış olduğu masraf ve giderlerin (avukatlık ücreti, mahkeme harçları vb.) kendisine ödenmesine karar verebilir.

Uluslararası hukukta, uluslararası yargı organlarının kararlarının kendiliğinden ve iyi niyetle yerine getirilmesi mahkemenin yetkisini tanımanın en doğal sonucudur. Devletler, Mahkeme kararını, ihlalin tekrarını önleyecek bir biçimde yerine getirmelidir. Devletlerin üzerlerine düşen bu sorumluluğu yerine getirip getirmediğinin denetimini Bakanlar Komitesi gerçekleştirmektedir. Komite tarafından 46. maddenin 2. fıkrasının uygulanması amacıyla kabul edilmiş kurallar uyarınca, Mahkeme kararlarının yerine getirilmesinin denetlenmesi, kural olarak, gündemin halka açık olduğu, insan hakları özel toplantıları sırasında yapılmaktadır. Karar, Bakanlar Komitesine iletilince gündeme kaydedilir ve devlet, karar sonrasında alınmış tedbirler hakkında bilgi vermek için davet edilir. Daha sonra, kural olarak, en geç altı ayda bir olmak üzere, nihai çözüm kararı alınıncaya kadar Komitenin her toplantısına kaydedilir. Komite, devletin karara uymak için gereken bütün tedbirleri aldığı sonucuna varınca, görevini yerine getirdiğini belirten bir karar alır. Yükümlülüklerini yerine getirmemekte direnen üye devletler hakkında, Avrupa Konseyi Statüsü'nün 8. maddesinin uygulanması gündeme gelmektedir. Bu madde yaptırımların en ağırını içermekte ve üyeliğin askıya alınması ya da üyelikten çıkarılmayı öngörmektedir.²⁴⁶

İhlal kararları diğer üye ülkeleri hukuken bu kararlar bağlamamaktadır. Ancak devletlerin, mahkemenin kararına konu olan benzer olaylarda kendileri bakımından da aynı şekilde karar verileceğini hesaplamaları uygun olacaktır.

Son olarak, AİHM'in AİHS ve ek protokollerinin hükümlerinin anlamını ortaya çıkarmasında gündeme gelen yorum yöntemlerine değinmekte fayda vardır. AİHM yorum konusunda önceliği, **amaçsal**, **geliştirici**, **dinamik** ve **yaratıcı** yorumlara

²⁴⁶ KARAMAN, Ebru, a.g.e., s. 424, 428.

vermektedir. Ardından da, 50'ye yakın devletin üyesi olduğu AİHS'in uyumlaştırılmasını göz önünde bulundurmaktadır. Elbette ki bu da, üye devletler arasındaki ortak paydaların bulunmasına imkân sağlayan, "karşılaştırmalı yorum yöntemi" ile "uzlaşımçı yorum tekniği" gibi, yorum yöntemlerine başvurulmasını gerektirmektedir.²⁴⁷

Amaca ilişkin yorum ve geliştirici yorum, ulusal yargıcın kendi ulusal hukukunu AİHS ışığında ilerletmeye teşvik eder. Özerk yorum, ulusal yargıcı, ulusal hukukun bazı kavramlarını AİHS hukuku uyarınca yorumlamaya davet ederek, alışık olduğu bağlarından çıkmasını sağlamaktadır. AİHM, tutuklama, medeni hak ve yükümlülükler, suçlama, cezai alan, tanık, ceza, dernek ve mülk gibi kavramlara özerk anlam tanımıştır. Ulusal hukukta eşdeğer kavramların varlığı durumunda, ulusal hukuktaki bir kavramla Avrupa hukukundaki bir kavram arasında anlam farkı olduğunda, ulusal yargıcın Mahkemenin Avrupa hukuku kavramına vermek istediği anlamı seçmesi gerekmektedir. Özerk yorum, Sözleşme'nin ihlalinin önüne geçmek amacıyla iç hukuktaki karşıtlığın aşılmasını sağlamaktadır. Sistemik yorum, ulusal yargıcın dikkatini AİHS'in genel ruhu ve genel mantığına çekmektedir. Uzlaşımçı yorum ve karşılaştırmalı yorum, ulusal yargıca, Mahkemenin, AİHS ve protokollerinin yorumunda ulusal mefhum ve kavramları göz önüne bulduğunu gösterir. Açıklayıcı yorum, ulusal yargıca temkinli bir içtihat politikasını işaret eder.²⁴⁸

Bu noktada, bu yöntemlerin, AİHS'in yorumunu uyumlaştırmak üzere, AİHM'in ulusal yargılarla bir diyalog tesis etmesi amacıyla kullanılıp kullanılmayacağı sorusu akıllara gelmektedir. Çünkü aralarında hiyerarşik bir ilişki bulunmayan bu yargılar alanında, bir görüş ayrılığı ve çatışma riski her zaman bulunmaktadır. AİHS, bu çatışmanın önlenmesi ve çözüme kavuşturulması için hiçbir usul öngörmemektedir. AİHS'in 47. maddesi, "Sözleşme ve protokollerinin yorumlanması ile ilgili hukuki meseleler üzerinde görüş bildirmek" üzere Mahkemeye istişari bir yetki vermektedir; ancak bu yetki alanının kesin sınırları çizilmiştir ve "ne Sözleşme'nin 1. bölümünde ve protokollerinde belirlenen hak ve özgürlüklerin içeriği veya kapsamı ile ilgili meseleleri, ne de Mahkeme veya Bakanlar Komitesinin Sözleşme'de öngörülen bir başvuru sonucunda karara bağlamak durumunda kalabileceği diğer meseleleri" kapsamaz. Madde metninde açıkça öngörüldüğü gibi bu düzenlemenin yalnızca Bakanlar Komitesinin talebiyle devreye sokulabilmesi

²⁴⁷ ANDRIANTSIMBAZOVINA, Joel, "İHAM'da Yorum Yöntemleri ve İHAS ve İHAM Kararlarının Türk İdari Yargı Sistemindeki Yeri" *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 25-52, s. 26.

²⁴⁸ ANDRIANTSIMBAZOVINA, Joel, a.g.e., s. 33-35.

nedeniyle aslında, Mahkeme ile ulusal yargılar arasında bir diyalogun kurulmasına hiçbir yardımcı olmadığını ifade etmeliyiz.²⁴⁹

Bununla birlikte, mahkeme ile ulusal yargılar arasında hiçbir ilişki olmadığını da söylemek doğru olmayacaktır. Ulusal yargılar Sözleşme'nin genel hukuktaki yorumcularıdır. Mahkeme ise AİHS'in 32. maddesi ve 46. maddesi uyarınca, sözleşmenin asli yorumcusudur. Ulusal yargı ve AİHM, AİHS'in olabildiğince en uyumlu yorumunu vermek için işbirliği yapmak durumundadırlar. Bu işbirliği, AİHM ile ulusal yargılar arasında bir diyalogun oluşmasıyla kendini somut olarak gösterir.²⁵⁰

II. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu

A. Bireysel Başvuru Yolunun Temel Özellikleri

Bireylerin Anayasa Mahkemelerine başvuru hakkı başlıca iki şekilde düzenlenebilir. Bunlardan ilki, bir kanun hükmüne karşı herhangi bir bireyin başvurusuna imkân veren "actio popularis" ya da bir başka deyişle yurttaş şikayeti yoludur. Örneğin Macaristan'da actio popularis için oldukça geniş bir uygulama alanı bulunmaktadır. Çünkü Macaristan'da, yurttaşlar belirli bir yasal düzenlemeyle herhangi bir kişisel menfaat ilişkisi içinde olmasalar dahi bu yasal düzenlemenin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru hakkına sahiptirler. Dolayısıyla bu davalarda, bireylerin yaptığı başvuruların bir tür soyut norm denetimi ile sonuçlandığını söyleyebiliriz.²⁵¹

Bireylerin anayasa mahkemelerine başvurması için öngörülen diğer yol ise anayasa şikayetidir. **Anayasa şikayeti**, Alman anayasa yargısı doktrininde kullanılan bir terim olup, anayasal hakları ihlal edilen bireylere tanınan bir yargı yoludur. En temel varlık sebebi, insan haklarının korunmasının gerçekleştirilmesidir.²⁵² Bu doğrultuda anayasa şikayeti, genellikle idarenin ya da yargının bireysel işlemlerine karşı başvurulmuş bir yoldur.²⁵³ Bu yolla bireyler bir kamu gücü tarafından temel hak ve özgürlüklerinin ihlal edildiği iddiasıyla AYM'ye başvuru yapmaktadırlar.

Doktrinde bu yol için hem bireysel başvuru terimi hem de anayasa şikayeti terimi kullanılmaktadır. Kimilerine göre, bu yolun anlatımında anayasa şikayeti teriminin kullanılması daha doğrudur. Zira bu görüşü savunanlara göre; bu usulün

²⁴⁹ ANDRIANTSIMBAZOVINA, Joel, a.g.e., s. 26-27.

²⁵⁰ ANDRIANTSIMBAZOVINA, Joel, a.g.e., s. 27-28.

²⁵¹ PACZOLAY, Peter, "Anayasa Şikayeti: Bir Karma Çözüm mü?", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 26, 2009, ss. 313-320, s. 313.

²⁵² STEINBERGER, Helmut, "Decisions of the Constitutional Court and their Effects", *The Role of the Constitutional Court in the Consolidation of the Rule of Law*, Council of Europe Publishing, Strasbourg, 1994, ss. 65-91, s. 72.

²⁵³ PACZOLAY, Peter, a.g.m., s. 313.

öznesi olabilecekler, birey terimini aşacak niteliktedir. Örneğin, dernekler de bu yolun öznesi olabilirler ki hukuk düzeninde dernekler birey olarak değil kişi olarak ifade edilebilirler. Bu görüşü savunanların ikinci argümanının kaynağı ise actio popularisin de bir bireysel başvuru yolu niteliğinde olmasından ileri gelmektedir. İşte anayasa şikayeti terimi actio popularisden ayrılmayı sağlamaktadır.²⁵⁴ Biz çalışma kapsamında hem bireysel başvuru yolu hem de anayasa şikayeti terimini kullanmakta bir sakınca görmediğimizi belirtmeliyiz.

AİHM dünyanın en güçlü uluslararası yargı organlarından bir tanesidir. Bu durum ulusal hukukta aradığını bulamayan bireylerin bir de şansını AİHM'de denemesine yol açmaktadır. Dolayısıyla geline nokta AİHM'in iş yükü oldukça artmıştır. Avrupa Konseyi bu noktada taraf devletlere önemli görevler affetmekte, bireylerin Sözleşme'de düzenlenen hak ve özgürlüklerinin ihlali iddialarının ulusal düzeyde etkili bir biçimde ileri sürülebilmesine dikkat çekmektedir. İşte anayasa şikayeti de etkili bir iç hukuk başvuru yoludur ve AİHM'in iş yükünü azaltıcı etkiye sahiptir. Sayısal veriler de bunu doğrulamaktadır. Örneğin, 2011 yılı itibariyle AİHM'in aleyhine en çok ihlal tespit ettiği 10 ülkeden 9'unda gerçek bir anayasa şikayeti yoktur. Tüm ihlal kararlarının içinde, gerçek anayasa şikayetinin bulunduğu devletler arasında tespit edilen ihlal oranı ise %15 civarındadır. Dolayısıyla anayasa şikayeti etkili ve yeterli ise AİHM'in iş yüküne yardımcı olacaktır. Bu bir iş yükü paylaşımı olarak nitelendirilebilir.²⁵⁵

Bireysel başvuru ya da anayasa şikayeti, en temel şekliyle, Anayasa'da sayılan temel hak ve özgürlükleri yasama, yürütme veya yargı organlarının işlemleri tarafından ihlal edilen bireylerin başvurdukları olağanüstü bir kanun yolu olarak tanımlanabilir.²⁵⁶ Günümüzde, temel hak ve özgürlüklerin korunması düşüncesiyle bireysel başvuru, pek çok çağdaş ülkenin anayasa yargısı sisteminde kabul edilmiş bir yoldur. Bu sayede hak ihlallerine karşı bireyler korunmuş olmakta ve hukuk devleti ilkesi etkin bir biçimde sağlanabilmektedir.

Anayasa şikayeti, Avrupa'daki Anayasa Mahkemelerinin işleyişinde çok farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte, başlıca özellikleri şu şekilde sıralanabilir: Anayasa şikayeti; bir yargı yoludur, ikincil niteliğe sahiptir, yani ancak diğer hukuk yolları tüketildikten sonra başvurulabilecek bir yoldur, temel hakların ve

²⁵⁴ ŞİRİN, Tolga, "Üçüncü Yılda Bir Bilanço: Türkiye Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Usulünün ve Kararlarının Değerlendirilmesi", s. 5, http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/TA_Bildirisi.pdf (Erişim Tarihi: 13.04.2016)

²⁵⁵ ŞİRİN, Tolga, *Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması İle Mukayeseli Bir İnceleme*, s. 125-126.

²⁵⁶ KILINÇ, Bahadır, "Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 25, 2008, ss. 19-59, s. 23.

özgürlüklerin ihlaline karşı tesis edilmiştir, idarenin ya da yargının bireysel kararlarına karşı kullanılır.²⁵⁷ Bu yol, temel hak ve özgürlüklerin **ulusal düzlemde korunması bakımından başvurulabilecek olan son hukuki çaredir.**²⁵⁸

Anayasa şikayetinin **istisnai nitelikte ve olağanüstü bir hukuki çare** olduğu ve bir temyiz mahkemesi niteliğinde olmadığı unutulmamalıdır. AYM bir bireysel başvuru kararında bireysel başvurunun özelliklerini şöyle ifade etmiştir:²⁵⁹ *“Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru, iddia edilen hak ihlallerinin derece mahkemelerince düzeltilmemesi hâlinde başvurulabilecek ikincil nitelikte bir kanun yoludur. Bireysel başvuru yolunun ikincil niteliği gereği Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilmek için öncelikle olağan kanun yollarının tüketilmesi zorunludur. Bu ilke uyarınca, başvuru Anayasa Mahkemesi önüne getirdiği şikâyetini, öncelikle ve süresinde yetkili idari ve yargısal mercilere usulüne uygun olarak iletmesi, bu konuda sahip olduğu bilgi ve kanıtlarını zamanında bu makamlara sunması ve aynı zamanda bu süreçte dava ve başvurusunu takip etmek için gerekli özeni göstermiş olması gerekir.”*

Bireysel başvurunun en köklü işlevi, temel hak ve özgürlüklerin etkili şekilde hayata geçirilmesini sağlamaktır. Bunun yanında bireysel başvurunun tanınmasıyla birlikte mahkemeler, korumakla yükümlü oldukları temel hakları hayata geçirmede daha hassas davranacaklardır. Zira yargılama sırasında dikkate alınmayan bir temel hakka ilişkin işlemin anayasa şikayetine konu olması ve yargılamanın yenilenmesi ihtimali her zaman mümkün hale gelecektir. Anayasa şikayetinin önemli fonksiyonlarından başka birisi de, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine ülke aleyhine yapılacak başvuruları büyük oranda azaltmasıdır. Bu doğrultuda Türkiye’de de iyi işleyen bir bireysel başvuru sisteminin kurulması, AİHM’den kaynaklanan karamsar tablonun düzeltilmesi için bir fırsat olabilecektir.²⁶⁰ Zira Türkiye’ye karşı her yıl AİHM’de pek çok dava açılmakta, bu davalar neticesinde de Türkiye ciddi bir tazminat yükü altında kalmaktadır.

B. Ülkemizdeki Durum

Ülkemizde anayasa şikayeti, 12.09.2010 günü yapılan halkoylamasında kabul edilen ve 23.09.2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan anayasa değişikliği ile fiiliyata geçmiştir. Bireysel başvuruya ilişkin düzenlemenin getirilme amacı olarak, AİHM’e yapılan başvuru sayısının azaltılması ve sorunun millî hukuk sistemi

²⁵⁷ PACZOLAY, Peter, a.g.m., s. 313.

²⁵⁸ AYDIN, Öykü Didem, “Türk anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, S. 4, ss. 121-170, s. 125.

²⁵⁹ Bkz. AYM 2013/5016 başvuru numaralı ve 16.04.2015 tarihli kararı; parag. 76.

²⁶⁰ KILINÇ, Bahadır, a.g.m., s. 27-28.

içinde çözülmesi olduğu açıkça belirtilmiştir. Ayrıca bireysel başvurunun normal bir yargı yolu olarak görülmemesi vurgulanmıştır.²⁶¹ Gerçekleştirilen Anayasa değişikliği ile Anayasamıza eklenen bireysel başvuru yolu, 148. maddede düzenlenmektedir. Buna göre herkes Anayasa’da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru yapabilmektedir. Görüldüğü gibi düzenleme, Anayasa ile Sözleşme arasındaki ilişkiye dikkat çekmekte, Anayasa ile doğrudan AİHS’e atıf yapılmaktadır. İşte bu atıf, AYM’ye bireysel başvurunun sınırını oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu atıf, Anayasa’da yer alan bütün hak ve özgürlükler bakımından AYM’ye bireysel başvuruda bulunmanın önünü kapatmaktadır.²⁶² Bu durum aşağıda tartışılmaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken ilk konu, AYM’nin Sözleşme metnini mi yoksa AİHM kararlarını mı dikkate alarak yorum yapacağı meselesidir. Zira AİHS büyük ölçüde, yaşam hakkı, işkence yasağı, adil yargılanma hakkı gibi birinci kuşak hakları kapsamına almaktadır. Anayasa ise grev hakkı, tolu sözleşme hakkı gibi ikinci kuşak ve hatta çevre hakkı gibi üçüncü kuşak hakları kapsamaktadır. **AYM, AİHM kararlarını dikkate alarak yorum yaparsa, bireysel başvuru hakkı amacına uygun sonuç doğurabilecek ve AİHM kararlarının oluşturduğu genişletilmiş kapsam esas alınabilecektir.** Bu takdirde, ikinci ve üçüncü kuşak hakları ihlal edilenler de AYM’ye bireysel başvuruda bulunabilecektir.²⁶³

AİHM içtihatları göz ardı edilerek insan hakları temeline dayanan sağlıklı bir hukuk siyasetinin oluşturulması olanaklı değildir. Kaldı ki, AİHS ile uyumlu hareket etme yükümlülüğü normatif olarak da bir zorunluluktur. Türkiye, AİHS m. 46 uyarınca, taraf olduğu davalarda AİHM’in verdiği son kararlara uymayı taahhüt etmektedir. Bu taahhüt AİHM kararlarının bağlayıcı olduğunu göstermektedir. Elbette ki bu bağlayıcılık, 46. maddedeki kesinleşmiş son karara uyma yükümlülüğü konusunda “kendilerinin taraf olduğu davalarda” kaydına bağlanmış olduğundan öncelikle taraflar arasında (inter partes) etki doğurmaktadır. Ancak bu, bizim de katıldığımız görüşe göre, Türkiye’nin tarafı olmadığı davalardaki kararlardan etkilenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Zira esas olan ihlal ortaya çıkmadan önce önleyici tedbirler almaktır. Bu bakımdan devletin taraf olmadığı bir davada ihlal kararı verilmişse, diğer bütün devletlerin kendi iç hukuklarını ve uygulamalarını gerekiyorsa güncellemesi gerekecektir. Buna AİHM kararlarının **yönlendirici etkisi**

²⁶¹ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss497.pdf> (Erişim Tarihi: 23.02.2016)

²⁶² İNCEOĞLU, Sibel, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi”, s. 10.

²⁶³ İNCEOĞLU, Sibel, “Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi”, s. 10.

denebilir. İnsan haklarına dayanan bir devlet ihlale neden olmamalıdır. Zira AİHM ihlal kararı verdiği bir konu hakkında da çoğu zaman atıf yapmakla yetinmekte ve paralel karar vermektedir.²⁶⁴

Mevzuatımızda bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un dördüncü bölümünde düzenlenmektedir. Bireysel başvuru hakkı başlıklı 45. maddenin ilk fıkrasında, "*Herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.*" hükmü yer almaktadır. Gerek Anayasa'nın 148. gerekse de 6216 sayılı Kanun'un 45. maddesi uyarınca, bireysel başvuruların esasının incelenebilmesi için, kamu gücü tarafından müdahale edildiği iddia olunan hakkın sadece Anayasa'da güvence altına alınmış olması yeterli olmayıp ilaveten bu hakkın AİHS ve Türkiye'nin tarafı olduğu ek protokollerinin kapsamına dahil olması gerekmektedir.²⁶⁵

Dikkat edilecek olunursa Anayasa'nın 148. maddesinde, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru yapılabileceği hükme bağlanmışken; 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinde, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabileceği hükme bağlanmaktadır. İki düzenleme arasındaki farklılık, **ek protokollerin Sözleşme kapsamında sayılıp sayılmayacağı tartışmasını** beraberinde getirmektedir.

Strazburg organları açısından ek protokoller de ana metnin ek maddeleri gibi düşünülmekte, ana metnin herhangi bir hükmü ile aynı güçte ve geçerlilikte olduğu kabul edilmekte ve ana metin ile ek protokollerdeki haklar arasında geleneksel kategorik ayrımlar bakımından bir fark olmadığı düşünülmektedir. Bu

²⁶⁴ ŞİRİN, Tolga, *Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması İle Mukayeseli Bir İnceleme*, s. 429-430, 435.

²⁶⁵ KAPLAN, Recep ve YILMAZOĞLU, Yunus Emre, "AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları," *TAAD*, Y. 6, S. 21, Nisan 2015, ss. 445-465, s. 447.

bakımından kanun koyucunun ek protokolleri dışlama niyetinde olmadığı sonucuna ulaşılabilceğini düşünüyöruz.²⁶⁶

İlaveten bizim de katıldığımız bir görüş uyarınca, Anayasa'da yer alan bir temel hak ve özgürlüğün yine Türkiye'de bulunan ve Anayasa'nın kurumsal anlamda denetim organı olan AYM'nin önüne götürülmesinin, Türkiye'nin bu hakkı içeren bir ek protokole taraf olması koşuluna bağlanması anlaşılır değildir. Türkiye'nin ek protokollere taraf olmayarak belli hakların uluslararası bir organ önünde dava edilebilirliği yönünde bir irade göstermemesi buna gerekçe olarak söylenebilirse de bu düşünce mantıklı değildir. Zira anayasa şikayetinde dava konusu edilebilecek olan hak, Anayasa'da düzenlenmiş olan ve Anayasa tarafından kişilere tanınmış olan haktır. Anayasa'da yer almayıp da ek protokollerde yer alan bir hak zaten anayasa şikayetine konu edilemez. Öte yandan Türkiye'nin taraf olmadığı protokollerde yer alan ve Anayasa'da da bulunan bir hak ve özgürlük zaten anayasal düzen içinde yer alan bir hak ve özgürlüktür. Anayasa'nın 40. maddesi uyarınca da, Anayasa ile tanınmış hakları ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanması isteme hakkına sahiptir. Bu nitelikteki hak ve özgürlük ihlallerinin denetimi yine kaynağını Anayasa'dan alan bir yargılama makamınca yapılacaktır. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinde yer alan daraltıcı yaklaşım bizce yerinde değildir. Söz konusu madde, herkesin Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabileceğini hükme bağlamaktadır. Mevcut düzenleme uyarınca Anayasa'da yer alan ancak AİHS'e ek Türkiye'nin taraf olmadığı bir protokolde yer alan bir hakkın AYM önüne taşınması mümkün değildir. İster taraf olunsun ister olunmasın, Sözleşme sisteminde yer alan hakların anayasa şikayetine konu edilebilmesi gerekmektedir. Zira bu durum, insan hakları lehine olacaktır.²⁶⁷

Bireysel başvuru yolunun özelliklerine devam edilecek olunursa, AYM tarafından işin esasın incelenmesine geçilmeden önce, tıpkı AİHM'deki inceleme usulünde olduğu gibi, kabul edilebilirlik kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığının denetimi yapılmaktadır. Bireysel Başvuru Bürosu gelen başvuruları şekli eksiklikler bulunup bulunmadığı yönünden inceler. Başvuru formunda veya eklerinde herhangi

²⁶⁶ ŞİRİN, Tolga, *Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması İle Mukayeseli Bir İnceleme*, s. 426.

²⁶⁷ ŞİRİN, Tolga, *Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması İle Mukayeseli Bir İnceleme*, s. 427-429.

bir eksiklik tespit edilmesi halinde, bunların tamamlattırılması için başvurucuya, varsa avukatına veya kanuni temsilcisine on beş günü geçmemek üzere bir süre verilir. Eksikliklerin tamamlattırılmasına dair yazıda başvurucuya geçerli bir mazereti olmaksızın verilen sürede eksiklikleri tamamlamadığı takdirde başvurusunun reddine karar verileceği bildirilir. Başvurunun; süresinde yapılmadığı, 59. ve 60. maddelerdeki şekil şartlarına uygun olmadığı ve tespit edilen eksikliklerin verilen kesin sürelerde tamamlanmadığı hallerde Komisyonlar Başraportörü tarafından reddine karar verilir ve başvurucuya tebliğ edilir. Bu karara tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde Komisyona itiraz edilebilir. Bu konuda Komisyonların verdiği kararlar kesindir. (Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü m. 66)

AİHM, kabul edilebilirlik incelemesinde, esas olarak sırasıyla şu soruları sormaktadır: (i) Başvuru, anonim midir? (ii) Başvuru, hakkın kötüye kullanılması niteliğinde midir? (iii) Daha önce aynı kişi tarafından aynı konu ve olaylara dayanan bir başvuru yapılmış mıdır? (iv) Vaka, başka bir uluslararası organ önünde incelenmekte midir? (v) Başvuru, Mahkemenin yetkisi içinde midir? (vi) İç hukuk yolları tüketilmiş midir? (vii) Açıkça dayanaktan yoksunluk taşımakta mıdır? AYM'de, önüne gelen başvuruların kabul edilebilirlik incelemesinde sırası aynı olmasa da, aynı sorulara yanıt aramaktadır.²⁶⁸ AYM, kabul edilebilirlik kriterleri bakımından aradığı sorulara yanıt bulamazsa, kabul edilemezlik kararı verir. Bu karar kesindir.

Kabul edilebilirlik kriterleri bakımından önemli gördüğümüz birkaç hususa değinmek istiyoruz. Öncelikle, yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler bireysel başvurunun konusu olamaz.

İkinci husus olarak mükelleflerin AYM'ye bireysel başvuruda bulunurken, başvuru yollarının tüketilmiş olup olmadığına dikkat etmesi gerekmektedir. 6216 sayılı Kanun'un 45. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları uyarınca, ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekmektedir.

Bu konu hakkında önemli bir bireysel başvuru kararı bulunmaktadır.²⁶⁹ Başvurucu, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü'nün 8/10/2008 tarihli yazısında kantin kiralama işlemlerinin katma değer vergisinden istisna edildiğinin

²⁶⁸ ŞİRİN, Tolga, "Üçüncü Yılda Bir Bilanço: Türkiye Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Usulünün ve Kararlarının Değerlendirilmesi", s. 6, http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/TA_Bildirir.pdf (Erişim Tarihi: 13.04.2016)

²⁶⁹ Bkz. AYM, 2013/5028 başvuru numaralı ve 14.01.2014 tarihli kararı.

valiliklere bildirildiğini, emsal mahkeme kararlarında katma değer vergisi tarhiyatı işlemlerinin iptal edildiğini, vergi ve vergi cezası borcu nedeniyle aracının ve gayrimenkulünün haczedildiğini belirterek Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesinin ve 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminata hükmedilmesine karar verilmesini istemiştir. (parag. 20)

AYM öncelikle kanun yollarının tüketilmesiyle ilgili genel değerlendirmelerde bulunmuştur. Buna göre; bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir. Temel hak ve özgürlüklere saygı, devletin tüm organlarının anayasal ödevi olup, bu ödevin ihmal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan hak ihlallerinin düzeltilmesi idari ve yargısal makamların görevidir. Bu nedenle, temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddialarının öncelikle derece mahkemeleri önünde ileri sürülmesi, bu makamlar tarafından değerlendirilmesi ve bir çözüme kavuşturulması esastır. (parag. 23)

AYM, bir kanun yoluna başvurulmuş olmasının tek başına bu yolun tüketildiği anlamına gelmediğini belirtmiştir. Mahkemeye göre; bir kanun yolunun tüketildiğinden söz edilebilmesi için öncelikle usulüne uygun bir başvuru yapılması, yapılan başvurunun sonucunun beklenmesi ve inceleme süresince öngörülmuş olan yöntem, biçim, süre ve diğer koşullara uygun hareket edilmesi gerekir. Başvurucunun, usule uygun olmayan şekilde yaptığı karar düzeltme talebine ait dilekçe hakkında önce dilekçenin reddine ve ardından yenilenen dilekçede de aynı hatanın farklı bir biçimde yapılması nedeniyle karar düzeltme talebinin incelenmeksizin reddine karar verilmiş olup, **başvurucunun olağan kanun yollarını usulüne uygun bir şekilde tüketmeden** bireysel başvuruda bulunduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle AYM başvurunun, başvuru yollarının tüketilmemesi nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. (parag. 28-29)

Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar Kanun'un 46. maddesinde sayılmaktadır. Buna göre; bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle **güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenecek** tarafından yapılabilir. Bir hak ihlalinden ileride etkilenecek olmak başvuru için yeterli değildir. **Kamu tüzel kişileri** bireysel başvuru yapamaz. Çünkü bunlar zaten kamu gücünün taşıyıcısı konumundadırlar. Dernekler, vakıflar, siyasi partiler gibi **özel hukuk tüzel kişileri** sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir. Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz. Yabancılar,

yalnızca kendilerine tanınan haklarla ilgili olarak AYM'ne bireysel başvuru yoluyla başvurabilirler.

Yeri gelmişken, bireysel başvuru hakkına sahip olanlara ilişkin bir bireysel başvuru kararına değinmek istiyoruz.²⁷⁰ Bu olayda, başvuru şirket, 193 sayılı Kanun'un 103. maddesi uyarınca işçilerinin ücretlerinden %35 oranında tevkifat yaparak vergi dairesine ödeme yaptığını, daha sonra Anayasa Mahkemesinin maddede yer alan "fazlası % 35 oranında" ibaresinin, "ücret gelirleri" yönünden Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline karar verdiğini, fazla yatırılan vergilerin düzeltme yoluyla iadesi talebinin Müdürlük tarafından reddedilmesinin eşitlik ilkesine aykırı olduğunu, bu işlemin iptali istemiyle açtığı davanın reddedildiğini, işçilerinin dava açma ve bireysel başvuru yapma konusunda şirketten talepte bulduklarını, tevkifat yapmak suretiyle ödediği vergilerin iade edilmemesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve tazminat talebinde bulunmuştur. (parag. 17)

"... başvuru şirket tarafından vergi dairesine ödenen ve Anayasa Mahkemesi kararı gerekçe gösterilmek suretiyle fazla ödendiği ileri sürülen gelir vergisi, şirketin kendisinin elde ettiği gelir nedeniyle vergi dairesine ödediği bir vergi olmayıp, işçilerin elde ettiği ücretlere tekabül eden ve işçiler hesabına ödenen bir vergidir. Başvuru şirket, işçilerine ödediği ücretten kesinti yapmak suretiyle hesapladığı gelir vergisini sorumlu sıfatıyla ödemektedir. Bu durumda, başvuru şirketin işçilerine ödediği ücretlerden kesinti yapmak suretiyle ödediği gelir vergisinin Anayasa Mahkemesi kararı gerekçe gösterilerek fazla ödendiği ileri sürülmek suretiyle yapılan başvuruda, özel hukuk tüzel kişisi olan şirketin güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmediği gibi tüzel kişiliğe ait bir hak da ihlal edilmiş olmadığından, başvuru şirketin mağdur statüsü bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, özel hukuk tüzel kişisi olan başvuru şirketin mağdur sıfatı taşımadığı anlaşıldığından başvurunun, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin "kişi yönünden yetkisizlik" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir." (parag. 34-36)

Bu karar göstermektedir ki, mükelleflerin veya vergi sorumlularının bireysel başvuruda bulunurken kişi yönünden yetkili olup olmadıklarını iyi araştırmaları gerekmektedir. Yalnızca ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenlere bireysel başvuru hakkı tanınmış olduğu unutulmamalıdır.

²⁷⁰ Bkz. AYM, 2013/5554 başvuru numaralı ve 06.02.2014 tarihli kararı.

Bireysel başvuru usulü hakkında 47. maddede ayrıntılı düzenleme bulunmaktadır. Buna göre bireysel başvurular, Kanunda ve İttüzükte belirtilen şartlara uygun olarak doğrudan ya da mahkemeler veya yurt dışı temsilcilikler vasıtasıyla yapılabilir ve başvurular harca tabidir.

Bireysel başvurular belirli sürelerde gerçekleştirilmelidir. Buna göre, bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvurucunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder.

Mahkeme, Anayasa'nın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurucunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine karar verebilir. Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir.

İlke olarak, **derece mahkemeleri önünde dava konusu yapılmış olan maddi olay ve olguların kanıtlanması, delillerin değerlendirilmesi, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması** ile derece mahkemelerince uyuşmazlıkla ilgili varılan sonucun esas yönünden adil olup olmaması **bireysel başvuru incelemesine konu olamaz**. Bunun tek istisnası, derece mahkemelerinin tespit ve sonuçlarının **adaleti ve sağduyuyu hiçe sayan tarzda açık bir takdir hatası içermesi** ve bu durumun kendiliğinden bireysel başvuru kapsamındaki **hak ve özgürlükleri ihlal etmiş olmasıdır**. Bu çerçevede, kanun yolu şikayeti niteliğindeki başvurular açıkça keyfilik bulunmadıkça AYM tarafından incelenemez.²⁷¹

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesi uyarınca:

- ✓ Bireysel başvurunun konusu Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden birine ilişkin olmalıdır.
- ✓ Bu temel hak ve özgürlük Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamında bulunmalıdır.
- ✓ Temel hak ve özgürlüğün ihlali kamu gücü (yasama, yürütme ve yargı organları ile bu organlara tabi olan merciler) tarafından gerçekleştirilmelidir.

²⁷¹ Bkz. AYM, 2013/1834 başvuru numaralı ve 25.02.2015 tarihli kararı; parag. 32.

- ✓ İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamı bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olmalıdır.
- ✓ Başvurunun konusu yasama işlemleri, düzenleyici idari işlemler, Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasa'nın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemlere ilişkin olmamalıdır.

Esas hakkındaki incelemenin nasıl gerçekleştirileceği ise 6216 sayılı Kanun'un 49. maddesinde ayrıntılı bir biçimde ele alınmıştır. Kabul edilebilirliğine karar verilen bireysel başvuruların esas incelemesi bölümler tarafından yapılır. Başkan iş yükünün bölümler arasında dengeli bir şekilde dağıtılması için gerekli önlemleri alır. Bireysel başvurunun kabul edilebilirliğine karar verilmesi halinde, başvurunun bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına gönderilir. Adalet Bakanlığı gerekli gördüğü hallerde görüşünü yazılı olarak Mahkemeye bildirir. Komisyonlar ve bölümler bireysel başvuruları incelerken bir temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve incelemeyi yapabilir. Başvuruyla ilgili gerekli görölen bilgi, belge ve deliller ilgililerden istenir. Mahkeme, incelemesini dosya üzerinden yapmakla birlikte, gerekli görürse duruşma yapılmasına da karar verebilir. Bölümler, esas inceleme aşamasında, başvuruçunun temel haklarının korunması için zorunlu gördükleri tedbirlere resen veya başvuruçunun talebi üzerine karar verebilir. **Tedbire karar verilmesi** halinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerekir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkar. Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağıının belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Esas inceleme sonunda, 50. madde gereğince, başvuruçunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi halinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir. Ancak **yerindelik denetimi** yapılamaz, idari eylem ve işlem niteliğinde karar verilemez. Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için **yeniden yargılama** yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Mahkemeler, AYM'nin kararına karşı direnemez. Zira AYM kararlar kesindir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hallerde ise başvuruçucu lehine **tazminata** hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan

kaldırarak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir. Bölümlerin esas hakkındaki kararları gerekçeleriyle birlikte ilgililere ve Adalet Bakanlığına tebliğ edilir ve Mahkemenin internet sayfasında yayımlanır. Komisyonlar arasındaki içtihat farklılıkları, bağlı oldukları bölümler; bölümler arasındaki içtihat farklılıkları ise Genel Kurul tarafından karara bağlanır. Davadan feragat halinde, düşme kararı verilir.

Anayasa Mahkemesinin “pilot karar usulü” olarak adlandırılan önemli bir karar alma yetkisi bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü’nün 75. maddesi uyarınca bölümler, bir başvurunun yapısal bir sorundan kaynaklandığını ve bu sorunun başka başvurulara da yol açtığını tespit etmeleri ya da bu durumun yeni başvurulara yol açacağını öngörmeleri halinde, pilot karar usulünü uygulayabilirler. Bu usulde, konuya ilişkin Bölüm tarafından pilot bir karar verilir. Benzer nitelikteki başvurular idari mercilerce bu ilkeler çerçevesinde çözümlenir; çözümlenmediği takdirde Mahkeme tarafından topluca görülerek karara bağlanır. Bölüm, pilot karar usulünü resen, Adalet Bakanlığının ya da başvuru sahibinin istemi üzerine başlatabilir. Vergisel uyuşmazlıklar bakımından bu usulün mükelleflerin, vergi idaresinin ve yargının iş yükünü büyük oranda azaltabileceğini ifade edebiliriz.²⁷²

Son olarak belirtmeliyiz ki bireysel başvuru, hukuk sistemimiz içinde oldukça etkin kullanılan bir yol haline gelmiştir. 23 Eylül 2012-4 Ağustos 2016 tarihleri arasında kapsayan bireysel başvuru istatistiklerine bakıldığında;²⁷³ 2012 yılında 1.342 olan başvuru sayısının, 2013 yılında 9.897’ye yükseldiğini, 2014 yılına gelindiğinde 20.578, 2015 yılında da 20.376 başvuru yapıldığını, 2016 yılının Ağustos ayına kadar olan bölümünde de başvuru sayısının 14.002 olduğunu görmekteyiz. 2015 yılı ayı dönemine kadar olan başvuru sayısının 7.000 civarında olduğu düşünüldüğünde, 2016 yılı sonunda yapılan toplam başvuru sayısının 20.000’in üzerine çıkacağını öngörmek zor değildir. Katlanarak artan başvuru sayısı göstermektedir ki AYM, her geçen gün artan sayıda başvuru neticesinde oldukça fazla bir iş yükü altında bulunmaktadır. Yüksek mahkeme bireysel başvuru dosyaları yanında kanunların Anayasa’ya aykırılık başvurularını ve diğer görevlerini de sürdürmektedir.

Yine aynı istatistik veri uyarınca; 22 Eylül 2012-4 Ağustos 2016 tarihleri arasında yapılan toplam başvuru sayısı 66.195 olup bu başvuruların 45.901’i avukat tarafından, 19.495’i bizzat, 799 tanesi de kanuni temsilci tarafından

²⁷² GEZER, Güngör, “Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Üzerine Verdiği Kararların Genel Olarak Sonuçları ve Vergi Uygulamasındaki Etkileri İle Pilot Karar Usulü”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 333, Haziran 2016, ss. 35-42, s. 42.

²⁷³ <http://www.anayasa.gov.tr/files/bireyselbasvuru/istastik-04082016.pdf> (Erişim tarihi: 25.10.2016)

yapılmıştır. Görüldüğü üzere bireysel başvuru yolu yalnızca avukatlar tarafından değil, hak kaybına uğrayanlarca bizzat da kullanılan bir yol haline gelmiştir.

Yapılan 66.195 başvurunun 17.555'i (%27) idari yargıya; 44.289'u (%67) adli yargıya azınlık ise diğer yargı kollarına ilişkin bulunmaktadır. İdari yargıya ilişkin olan dosyalardan 10.000 civarı sonuçlandırılmıştır. Sonuçlandırılan dosyalardan sadece 250'sinde ihlal kararı verilmiştir. Bu ihlal kararlarının çoğunluğu da adil yargılanma hakkıyla alakalıdır.²⁷⁴

Başvuruların büyük bir çoğunluğunun adil yargılanma hakkının ihlali iddiasına dayandığını söyleyebiliriz. Zira yapılan 66.195 başvurunun 56.418'i (%46) adil yargılanma hakkı ihlali iddiası taşımaktadır. Sonrasında 15.458 (%13) başvuru ile mülkiyet hakkı ihlali iddiası ve 13.920 (%11) ile ayrımcılık yasağı ilkesi ihlali iddiası gelmektedir. Bunun dışında pek çok hak ihlali bireysel başvuru kapsamında ileri sürülmüştür.²⁷⁵

Karara bağlanan başvurularda karar türüne bakıldığında; 24.337 (%54) başvuru hakkında kabul edilemezlik kararı verilmiş olduğunu, 10.005 (%22) başvuruda idari ret kararı verildiğini, 9.322 (%21) başvuru hakkında birleştirme kararı çıktığını, yalnızca 1.339 (%3) başvuruda ihlal kararı çıktığını görmekteyiz. Bunun dışında az sayıda; feragat nedeniyle düşme, kayıt kapama gibi kararlar da söz konusudur.

İstatistikler göstermektedir ki toplam başvuru sayısının yaklaşık % 1'inde; karara bağlanan başvuruların ise yalnızca % 3'ünde, idari yargı özelinde ise %2.5'unda ihlal tespit edilmiştir. Dolayısıyla yapılan başvurularda lehe yanıt alanların sayısı son derece azdır.

Oysa kamuoyunda, Anayasa Mahkemesine bağlanan ümit oldukça fazladır. Vatandaşlar olağan yargı yollarında alamadığı haklarını Anayasa Mahkemesinden alabileceklerine inanmaktadırlar. Bu düşünce biraz da Anayasa Mahkemesinin bireysel başvurulara ilişkin fonksiyonu konusunda düşülen yanılgıdan kaynaklanmaktadır: Vatandaş bu aşamayı normal yargı yolunun devamı gibi yani bir temyiz aşaması gibi düşünmektedir. Mahkemenin, esasa ilişkin inceleme yapacağını zannetmektedir. Oysa kural olarak, derece mahkemeleri önünde tartışılıp karara başlanmış olan maddi olay ve olguların yeniden değerlendirilmesi bireysel başvurunun konusuna girmemektedir. Burada sadece Anayasa ve

²⁷⁴ YAMLI Mehmet Sadık (Hazırlayan), *Bireysel Başvuruda İdari Yargıya İlişkin İhlal Kararları*, Şen Matbaa, Ankara, 2016, s. VI.

²⁷⁵ Buradaki rakamların toplamının toplam yapılan bireysel başvuru sayısından fazla olmasının nedeni, aynı başvuruda birden fazla ihlal iddiasında bulunulabilmesinden kaynaklanmaktadır.

Sözleşme'nin ortak koruma alanında yer alan temel hak ve özgürlüklerden herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edilip edilmediğine bakılmaktadır.

Uygulamanın başladığı Eylül 2012 tarihinden Ağustos 2016 ayı sonuna kadar yaklaşık 70.000 bireysel başvuru yapılmıştır. Başvuru harcı 2016 yılı itibarıyla her bir dosya için 239,50 TL'dir. Öyleyse 4 yıl içinde toplanan paranın büyüklüğü yaklaşık (70.000 X 239,50) 16.765,000 (on altı milyon yedi yüz altmış beş bin) TL yapmaktadır. Lehe verilen kararlar yüzünden devletin ödemek zorunda kaldığı tazminat tutarları ise her halde 100-200.000 TL'yi geçmemektedir. Burada, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvurunun herhangi bir harca tabi olmadığını da hatırlatmamız gerekir. Bu nedenle bireysel başvuru harcının kaldırılması gerektiğini düşünmekteyiz.

Son olarak, AYM'nin vermiş olduğu bireysel başvuru kararlarında ihlal tespitinin ardından hükmettiği tazminatlar konusunda dikkatimizi çeken bir konuya değinmek istiyoruz. Özellikle mülkiyet hakkı ihlaline karar verilen davaları incelememiz esnasında gördük ki AYM, AİHM'e kıyasla, oldukça düşük tazminatlara hükmetmektedir. Hatta öyle kararlar vardır ki Mahkeme tazminat olarak başvuranın uğradığı zarardan daha az bir miktara hükmetmiştir.²⁷⁶ Bu halde kararın kendisi dahi başlı başına mülkiyet hakkı ihlaline neden olmaktadır.²⁷⁷

Tezin diğer kısımlarında vergisel düzenlemelerden etkilenen temel hak ve özgürlükler AİHS normları, AİHM kararları ve AYM'nin bireysel başvuru kararları çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutulacak ve Türk vergi sistemi bu çerçevede ele alınacaktır.

AİHS kapsamında yer alan ve vergisel düzenlemelerden etkilenen temel hak ve özgürlükler ile bunların Anayasa'daki yeri aşağıda bir tablo üzerinde gösterilmektedir:

²⁷⁶ Bkz. 2013/3063 başvuru numaralı ve 26.06.2014 tarihli bireysel başvuru kararı.

²⁷⁷ ŞİRİN, Tolga, "Üçüncü Yılda Bir Bilanço: Türkiye Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Usulünün ve Kararlarının Değerlendirilmesi", s. 143, http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/TA_Bildirisi.pdf (Erişim Tarihi: 13.04.2016)

AİHS Kapsamında Yer Alan ve Vergisel Düzenlemelerden Etkilenen Temel Hak ve Özgürlükler	Anayasamızdaki Yeri
Mülkiyet Hakkı (P1-1)	m. 35
Adil Yargılanma Hakkı (m. 6)	m. 36, 37, 138, 139, 140, 141
Kanuna Dayalı Cezalandırılma Hakkı (m. 7)	m. 38
Çifte Yargılanmama ve Cezalandırılmama Hakkı (P7-4)	m. 2
Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı (m. 8)	m. 20, 21, 22
Serbest Dolaşım Hakkı (P4-2)	m. 23
Ayrımcılığa Uğramama Hakkı (m. 14)	m. 10, 68, 70
Düşünce, Vicdan, Din Özgürlüğü (m. 9)	m. 24, 25
İfade Özgürlüğü (m. 10)	m. 26

TABLO 1: AİHS Kapsamında Yer Alan ve Vergisel Düzenlemelerden Etkilenen Temel Hak ve Özgürlüklerin Anayasamızdaki Yeri

İKİNCİ KISIM

MÜLKİYET HAKKI VE VERGİLENDİRME

Tezin ikinci kısmı mülkiyet hakkına ayrılmıştır. Zira vergi konusunda AİHM'e yapılan başvuruların büyük bir çoğunluğu mülkiyet hakkı ihlali iddiasına dayanmaktadır.

Bu kısımda mülkiyet hakkı konusu kendi içinde 3 bölüme ayrılmaktadır. Birinci bölümde AİHS kapsamında mülkiyet hakkı genel hatlarıyla ele alınacaktır.

İkinci bölümde, AİHM'de görülen ve mülkiyet hakkına ilişkin olan vergi davaları ışığı altında vergisel düzenlemelerin taşınması gereken temel ilkeler tespit edilmektedir. Bu bölümde, incelenen AİHM kararı kapsamında bazı temel ilkeler tespit edilecek; davalara ilişkin yorum yapılmayacak yalnızca somut olayın tespiti ve özetlenmesi ile yetinilecektir.

Son bölümde ise Türk vergi sisteminin AİHM içtihatları karşısında değerlendirilmesi yer almaktadır. Bu bölümde, ikinci bölümde üzerinde durulan davaların yorumu ve Türk vergi sisteminin, bu davaların incelenmesi neticesinde ortaya konan ilkeler kapsamında ayrıntılı değerlendirilmesi yapılacaktır. Mülkiyet hakkı kapsamında AİHS normları ve AİHM içtihatları ile ortaya konan ilkeler bağlamında, vergi mevzuatımızda değişmesi gereken düzenlemeler, yeni düzenleme önerileri ve AYM'nin mülkiyet hakkına ilişkin olarak önemli bulduğumuz bireysel başvuru kararları bu bölümde ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA MÜLKİYET HAKKI

Bu bölümde mülkiyet hakkının önemi, uygulanma alanı, unsurları, hakka müdahaleye izin verilen durumlar ve AİHM'in mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla açılan davaları inceleme yöntemi konuları üzerinde durulmaktadır.

I. Mülkiyet Hakkının Önemi

Mülkiyet hakkının düşünce tarihi insanlık tarihi kadar eskidir. Bu hak, insanların yaşam hakkından sonra gelen en önemli temel hakları arasında yer almaktadır. Ayrıca mülkiyet hakkı, siyasi sistemlerin birbirinden ayrılmasına zemin hazırlayan önemli unsurlardan da bir tanesidir. İdeolojik görüş farklılıkları mülkiyete bakışı değiştirebilmektedir. Bu hak, geçmişten günümüze kadar olan süreçte hem siyasi çakışmaları ve hem de siyasi etkileri bünyesinde barındırmaktadır.²⁷⁸

AİHS kapsamındaki pek çok hak ve özgürlüğün aksine mülkiyet hakkı doğumla var olan bir hak değildir. Bu hak kişilerin emeği neticesinde elde ettikleri bir haktır. Mülkiyeti emeğe dayalı doğal bir hak olarak kabul eden, emeği mülkiyet hakkıyla bütünleştiren düşüncenin önde gelen temsilcisi John Locke'dur. Locke, modern batı felsefesinin kurucularından ve 17. yüzyılın en önemli düşünürlerinden biridir.

John Locke, her insanın kendi kişiliği üzerinde bir mülkiyete sahip olduğunu, bu mülkiyette kişinin kendisinden başka hiç kimsenin bir hakka sahip olmadığını, insanın emeği ve kol kuvvetinin yalnızca kendisine ait olduğunu dile getirmiştir.²⁷⁹ Ayrıca insanın sadece insan olması sebebiyle hayat, hürriyet ve mülkiyet olmak üzere üç doğal hakka ve bu hakları bizzat koruma hakkına sahip olduğunu söylemiştir. Eğer birinin canına veya malına zarar verirsiniz o da sizinkilere zarar verebilir. Ancak böyle bir toplumsal yaşam huzurlu olamayacağı için insanlar bunları koruma haklarını, bir toplumsal otoriteye, devlete devretmişlerdir.²⁸⁰ İşte Locke

²⁷⁸ VAN BANNING, Theo, R.G., *The Human Right to Property*, School of Human Rights Research, 2002, s. 5.

²⁷⁹ LOCKE, John, *The Second Treatise of Government and a Letter Concerning Toleration*, Dover Thrift Editions, New YORK, 2002, s. 12-13.

²⁸⁰ LOCKE, John, *Second Treatise of Government*, Hackett Publishing, Cambridge, 1980, s. 46.

devletin, insanların hayat, hürriyet ve mülkiyet haklarını korumak için var olduğunu savunmaktadır.

John Locke'un mülkiyet hakkına dair anlayışı birtakım temel görüşlere dayanmaktadır: İnsanların kendi kişiliklerinin ve vücutlarının kaderini belirleme konusunda vazgeçilmez ve devredilmez bir hakkı bulunmaktadır. Mülkiyet doğal bir haktır. Özel mülkiyet emek katılması sonucunda gerçekleşmektedir. Emek yoluyla edinilen haklar, ortak haklardan üstündür. Locke' a göre, emek yoluyla bir şey üzerinde mülkiyet kurulabilmesinin yani mülk edinmenin birtakım sınırları ve koşulları vardır. Bu anlamda herkes ihtiyaçlarına göre mülk edinmeli, tüketebileceğinden fazlasını israf etmemelidir. İnsanlar, başkalarına yetecek kadarını bıraktıkları sürece mülk edinebilmelidir.²⁸¹

Düşünce tarihine kısaca değindiğimiz mülkiyet hakkı, pek çok Anayasa'da ve insan haklarına ilişkin uluslararası sözleşmede düzenlenmiş ve koruma altına alınmıştır. Bunlardan ilki İnsan Hakları Evrensel Bildirisi'dir. Bildiri, 10 Aralık 1948 tarihinde Birleşmiş Milletler Genel Kurulunun Paris'te yapılan oturumunda kabul edilmiştir.

Bu Bildirgenin 17. maddesine göre; *"1. Herkesin tek başına veya başkalarıyla ortaklık içinde mülkiyet hakkı vardır.*

2. Kimse mülkiyetinden keyfi olarak yoksun bırakılamaz."

Kamusal özgürlük yerine kişi özgürlüğünü ön planda tutan mülkiyet hakkının düzenlendiği bir başka önemli belge ise 4 Kasım 1950 tarihinde Roma'da imzalanmış olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'dir. Ancak vurgulamak gerekir ki, AİHS'in ilk halinde mülkiyet hakkına yer verilmemiştir. Sözleşmeyi hazırlayanlar onu biran önce imzalayıp yürürlüğe sokmak istiyorlardı. Ayrıca taraf devletler mülkiyet hakkının içeriğinde tam bir anlaşmaya varamamıştı. 2. Dünya Savaşı'nın yaratmış olduğu ekonomik sorunlar nedeniyle yeniden yapılanması gereken Avrupa, bu hakkın yaratabileceği geniş sorumluluğa da tereddütle yaklaşıyordu. Ancak, mülkiyetin geniş oranda kamulaştırıldığı ya da kontrolün kamuda olduğu komünist rejimlerin çöküşünden itibaren, kapitalizmin de bir gereği olarak, mülkiyetin korunması gereken temel haklar arasında kabul edilmesi bir zorunluluktu. Bu

²⁸¹ EDREY, Yoseph, a.g.m., s. 1215-1216, <http://digitalcommons.wcl.american.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1216&context=aulr> (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

nedenle de mülkiyet hakkı, sonraki bir tarihte (1954) ek bir protokol ile Sözleşme metnine eklenmiştir.²⁸²

AİHS'ne ek 1 Nolu Protokol ile Sözleşme'ye, eğitim hakkı, serbest seçim hakkı ve mülkiyet hakkı eklenmiştir. Protokol, 20.03.1952 tarihinde Paris'te imzalanmış; 18.05.1954 tarihinde yürürlüğe girmiştir. AİHS'ne ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi mülkiyet hakkını güvence altına almaktadır. Mülkiyetin korunması başlıklı madde metni şu şekildedir: “ *Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.*

Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.”

Bu düzenlemeden hareketle en temel haliyle mülkiyet hakkı, özel ve tüzel kişilere ait mal ve mülke devlet tarafından yapılabilecek herhangi bir keyfi müdahaleye karşı koruma sağlamaktadır. Öte yandan bu madde, devlete özel ve tüzel kişilere ait olan mülkiyetleri yasalarda belirtilen koşullar altında kullanma ve hatta bu kişileri bunlardan mahrum etme hakkı da tanımaktadır.²⁸³

Mülkiyet hakkına ilişkin Mahkeme içtihadına bakıldığında, 1982 yılına kadar verilmiş herhangi bir ihlal kararına rastlanmamaktadır. Bu konudaki ilk ihlal kararı, çalışma içerisinde yeri geldikçe değinilecek olan, İsveç'e karşı Sporrong ve Lönnroth tarafından açılan davada verilmiştir. (23 Eylül 1982) İşte ancak 1982 yılından sonra mülkiyet hakkına ilişkin Mahkeme içtihadı gelişme göstermiş; mülkiyet hakkının kapsamı ve benimsenen güvence ölçütleri bakımından ciddi anlamda bir gelişme yaşanmıştır.²⁸⁴

AİHS'ye ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi, Sözleşmenin tüzel kişilere değinen tek maddesidir. Dolayısıyla şirketlerin de mülkiyet hakkı ve bu hakkın ihlal edildiğini düşündüklerinde ilgili mercilere başvurma imkânları bulunmaktadır.

²⁸² SCHWELB, Egon, “The Protection of the Right of Property of Nationals under the First Protocol to the European Convention on Human Rights”, **The Americal Journal of Comparative Law**, Vol. 13, No. 4, Autumn 1964, ss. 518-541, s. 518-524.

²⁸³ GRGIC, Aida vd., *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları No. 10, Belçika, 2007, s. 6.

²⁸⁴ BOYAR, Oya, “Mülkiyet Hakkı”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, Ed. Sibel İNCEOĞLU, Beta, Ankara, 2013, ss. 495-532, s. 496.

Dolayısıyla şirketler de, bu hakkın ihlali iddiasıyla, hakkın varlığını kanıtlamak suretiyle, Mahkemeye başvuru yapabilmektedirler.²⁸⁵

Birleşmiş Milletler Genel Kurulunun 16 Aralık 1966 tarih ve 2200 A (XXI) sayılı Kararı'yla kabul edilip imza, onay ve katılıma açılan, 49. maddesine uygun olarak 23 Mart 1976 tarihinde yürürlüğe giren Kişisel ve Siyasi Haklar Uluslararası Sözleşmesi ile BM Genel Kurulunun 16 Aralık 1966 tarihli ve 2200 A (XXI) sayılı Kararı'yla kabul edilip imza, onay, katılıma açılan, 3 Ocak 1976 tarihinde yürürlüğe giren Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nde ise mülkiyetin korunmasına ilişkin özel bir hüküm bulunmamaktadır.

II. Mülkiyet Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları

Sözleşme tarafından 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi ile koruma altında olan mülkiyet hakkının kapsamı, madde metninden tam bir netlikle çıkartılamamaktadır. Dolayısıyla konu, her ülkenin kendi mevzuatı kapsamında farklı bir şekilde yorumlanmaya son derece müsaittir. Farklı hukuk düzenlerinde, gerek hakkın anlamı gerek içeriği ve gerekse de sınıflandırılması konusunda farklı değerlendirmelerde bulunulabilmektedir. Bu nedenle, uygulamada birliği sağlamak isteyen Strasbourg organlarınca, "otonom kavramlar doktrini" geliştirilmiştir. Buna göre **Sözleşme'de geçen kavram ve terimler iç hukukta kendilerine verilen anlam, tanımlama ve sınıflandırmalardan tamamen farklıdır.** Zira aksi takdirde ülkeler, Sözleşmeyi yerel sınıflandırmalar yoluyla kolayca geriye götürebilirler.²⁸⁶ Bu doktrin AİHM'in, adil yargılanma hakkına ilişkin olan, Engel ve Diğerleri v. Hollanda (8 Haziran 1976; parag. 81) davasında açıkça dile getirilmiştir.²⁸⁷

AİHM, bu doktrin uyarınca, mülkiyet hakkının kapsamını oldukça geniş kabul etmektedir.²⁸⁸ Mahkeme, iç hukuka göre mülkiyet hakkı kapsamına dahil edilmeyen mal ve hakları, mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirebilmektedir. Yani AİHS uygulamasında "mülk" kavramı özerk bir anlama sahiptir. Mahkeme Gasus Dossier ve Fördertechnik GmbH v. Hollanda davasında (23 Şubat 1995; parag. 53) mal ve mülk kavramının **özerk** bir anlama sahip olduğunu, fiziki malların mülkiyetiyle sınırlı

²⁸⁵ GRGIC, Aida vd., a.g.e., s. 7.

²⁸⁶ LEIGH, Leonard, "Adil Yargılanma Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Antlaşması", (Çev: Selman DURSUN), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, S. 337.

²⁸⁷ VAN DIJK, Pieter ve VAN HOOFF, Fried, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Kluwer Law International, 3. Edition, Netherlands, 1998, s. 77.

²⁸⁸ SERMET, Laurent, *The European Convention on Human Rights and Property Rights*, Human Rights Files No. 11 rev., Council of Europe Publishing, 1998, s. 11.

olmadığını, malvarlığını oluşturan diğer bazı hak ve menfaatlerin de mal ve mülk kavramına dahil olduğunu ifade etmiştir.²⁸⁹

Bu geniş yorumlama 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin Fransızca metninde yer alan "biens" kelimesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü Fransız hukuk terminolojisine göre "biens" kavramı, miras yoluyla geçen bütün hakları ifade etmektedir.²⁹⁰ Bu nedenle önemli olan, Mahkemenin hangi mal ve hakları hangi tanımlamayla hak kapsamına dahil etmiş olduğudur. Çünkü devletlerin iç hukuktaki tanım ve sınıflandırmalarının önemi bulunmamaktadır.

Mülkiyet denilince ilk akla gelenler menkul ve gayrimenkul mallardır. Ancak parasal olarak ifade edilen, işle ilgili çıkarlar, sinemanın müşterisi gibi,²⁹¹ emekli maaşı hakkı²⁹² fikri ve sınai haklar²⁹³, kilise vergisi²⁹⁴, şirket hisseleri²⁹⁵ gibi bir çok ekonomik varlık da mülkiyet hakkının kapsamına dahil bulunmaktadır. Kısaca kavram, malvarlığı değeri olması kaydıyla, maddi veya gayri maddi her tür malı kapsamaktadır.²⁹⁶

Ancak otonom kavramlar doktrini bağlamında, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi kapsamındaki terim ve kavramların teorik boyutta açılımları yapılabilmemiş değildir. Bu anlamda yapılan sadece kimi davalarla ilgili olarak bazı unsurlara yer verilmesinden ibarettir. Bu durumun otonom kavramlar doktrininin, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi özelinde kullanımının yarattığı önemli bir sorun olduğuna dikkat çekmek isteriz.²⁹⁷

AİHM içtihatlarına göre bir varlığın mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilebilmesi için belli bir parasal değerinin olması ve hakkın mevcut olması veya en azından meşru bir beklentiyle tespitinin mümkün olması gerekmektedir.²⁹⁸ Hakkın mevcudiyeti kuralı, "meşru beklenti" yaklaşımıyla biraz yumuşatılmıştır. Ancak buradaki meşru beklentinin somut göstergelerinin olması aranmaktadır.²⁹⁹ Somut göstergeler, meşru beklentiye "spekülatif beklenti"den ayırmaktadır. Spekülatif beklenti mülkiyet hakkı doğurmamaktadır. Zira mülkiyet hakkı, Sözleşme kapsamındaki pek çok haktan farklı olarak, doğumla veya insan olmakla

²⁸⁹ ARAI-TAKAHASHI, Yutaka, *The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR*, Hart Publishing, New York, 2001, s. 146.

²⁹⁰ GRGIC, Aida vd., a.g.e., s. 8.

²⁹¹ Latridis v. Yunanistan; 1999.

²⁹² Müller v. Avusturya; 1975.

²⁹³ Smith Kline v. Hollanda.

²⁹⁴ Darby v. İsveç; 1990.

²⁹⁵ Bramelid ve Malmström v. İsveç; 1982.

²⁹⁶ PAULIAT, Helene, "Mülkiyet Hakkı", *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı*, Barolar Birliği Yayınları: 97, ss.267-283, s. 273.

²⁹⁷ GEMALMAZ, Burak, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2008, s. 134.

²⁹⁸ SERMET, Laurent, a.g.e., s. 14-17.

²⁹⁹ Bkz. NKM v. Macaristan; 14.05.2013; parag. 32-41.

kazanılmamaktadır. Dolayısıyla kişinin mülkiyet hakkı ihlali iddiasında bulunabilmesi için öncelikle, mülkiyete konu olan değer malvarlığında bulunması, ona sahip olması veya en azından sahiplik konusunda meşru bir beklentisinin var olması gerekmektedir.³⁰⁰

AIHM, Marckx v. Belçika (13 Haziran 1979; 6833/74) davasında 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesini değerlendirmiş ve *"1. madde herkesin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesi hakkını tanıyarak, mülkiyet hakkını esastan güvence altına almaktadır. Bu açık anlam mal ve mülk ve mülkiyetin kullanımı (biens, propriété, usage des biens) kavramlarından çıkarılmaktadır. Taslağı hazırlayanlar şu anki 1. maddenin ilk tasarısında mülkiyetin hakkı veya mülkiyet hakkı kavramlarını kullanmışlardır. Aslında, birinin mülkiyetini kullanma hakkı mülkiyet hakkının geleneksel ve temel boyutunu oluşturmaktadır."* açıklamasını yaparak kapsamı tanımlamıştır. Mahkeme, bu maddeyi yalnızca hali hazırda mevcut bulunan mal ve mülklere uygulamakta ve mal ve mülk elde etme hakkını garanti altına almadığını belirtmektedir. Buradan hareketle bu davada Mahkeme, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin evlilik dışı doğan çocuğun annesinin ölümü halinde kendisine kalacak muhtemel miras hakkına uygulanmayacağına hükmetmiştir.³⁰¹

III. Mülkiyet Hakkına Müdahaleye İzin Verilen Durumlar

Mülkiyet hakkı yapısı itibariyle sınırlandırılmaz değildir. Bir başka ifadeyle mülkiyet hakkı mutlak bir hak değildir. Zaten madde metnine de bakılacak olursa, genel kuralın ardından, devletlerin hangi hallerde bu hakkı sınırlandırılabileceği, kişilerin hangi neden ve koşullarla mülkiyet hakkından mahrum edilebileceği açıklanmaktadır. Mülkiyet hakkı devletlerin mali ve sosyal politikaları ile yakın ilişki içerisindedir. Hükümetlerin, kamu hizmetlerinin yürütülmesi, gelir adaletsizliğinin giderilmesi gibi pek çok görevi vardır. Bu doğrultuda yürütülen mali politikalar kapsamında alınacak olan tedbirlerin, mülkiyet hakkını etkilemesi son derece doğaldır.

Sözleşme'ye ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin 2. paragrafında da ifade edildiği gibi, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda geniş takdir yetkisi bulunmaktadır. AIHM her fırsatta, devletlerin kamu yararını ve mali politikaları belirlemede oldukça geniş bir takdir yetkisine sahip olduklarını, Mahkemenin bu

³⁰⁰ HELFER, Laurence, "The New Innovation Frontier? Intellectual Property and the European Court of Human Rights", **Harvard International Law Journal**, Vol. 49, Number 1, Winter 2008, s. 26.

³⁰¹ GRGIC, Aida vd., a.g.e., s. 6-8.

konuda devletlerin kararına saygı göstereceğini, kamu yararının her devletin kendi koşulları çerçevesinde daha iyi değerlendirilebileceğini yinelemektedir.³⁰²

Yeri gelmişken belirtmeliyiz ki, AİHM içtihatlarında “margin of appreciation” olarak ifade edilen kavram doktrinimizde “takdir marjı”³⁰³, “takdir hakkı”³⁰⁴, “takdir yetkisi”³⁰⁵ gibi farklı kavramlarla ifade edilmektedir.³⁰⁶ Biz kelimenin Türkçe karşılığının “takdir yetkisi” olarak ifadesinin daha doğru olduğunu düşündüğümüzden çalışma içerisinde bu ifade kullanılmıştır. Klasik liberal öğretilerde hakim olan görüş de kamu gücünün hak taşıyıcısı değil, yetki sahibi olduğudur.³⁰⁷ Bu nedenle takdir hakkı değil, **takdir yetkisi** demek yerindedir.

Çok uzun bir süredir vergilendirme, kamu giderlerinin finansmanında egemen otoritenin meşru bir gücü olarak kabul edilmektedir.³⁰⁸ Vergilendirme yoluyla mükelleflerden bir miktar para alınmakta, dolayısıyla mülkiyet haklarına müdahale edilmektedir. Avrupa İnsan Hakları Komisyonu da vermiş olduğu bir kabul edilebilirlik kararında, vergilendirmenin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini açıkça vurgulamıştır.³⁰⁹ AİHM’de yine bir kararında vergi ve uygulamasının 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini belirtmiştir.³¹⁰ 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesi, vergi kavramının geçtiği tek Sözleşme maddesidir. Devletler, vergi koyma konusunda geniş takdir yetkisine sahiptirler.³¹¹

Vergilere ilişkin olarak getirilen kural ve uygulamaların, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, verginin tahsilinin kolaylaştırılması, peçeleme işlemlerinin önlenmesi gibi pek çok meşru amacı bulunmaktadır. Elbette ki bu amaçlar kamu yararına ve devletlerin bu konuları belirlemede geniş takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetki elbette ki sınırsız değildir.

Yeri gelmişken belirtmeliyiz ki, takdir yetkisi doktrini Sözleşme’nin sistematigi içinde yorumlanmasında gerekli olup tamamlayıcı bir rol üstlenmektedir. Zira Sözleşme’nin yorumlanması objektif bir mesele değildir ve belirli birtakım

³⁰² Bkz. Hentrich v. Fransa; 1994, Spacek S.R.O. v. Çek Cumhuriyeti; 1999, Mamidakis v. Yunanistan; 2007, N.K.M. v. Macaristan; 2013, R.Sz v. Macaristan; 2013.

³⁰³ ŞİRİN, Tolga, “Takdir Marjı Doktrini ve Türkiye Anayasa Mahkemesi Açısından Anlamı”, **Anayasa Hukuku Dergisi**, C. 2, S. 4, 2013, ss. 359-399.

³⁰⁴ TÜMAY, Murat, “The “Margin of Appreciation Doctrine” Developed By The Case Law of the European Court of Human Rights”, **Ankara Law Review**, Vol. 5, No. 2, 2008, ss. 201-234, s. 201.

³⁰⁵ ATAKAN, Arda, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Takdir Yetkisi Doktrinine İlişkin Bir İnceleme, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C. 16, S. 3-4, ss. 29-36.

³⁰⁶ ŞİRİN, Tolga, “Takdir Marjı Doktrini ve Türkiye Anayasa Mahkemesi Açısından Anlamı”, s. 361.

³⁰⁷ (ŞİRİN, Tolga, “Takdir Marjı Doktrini ve Türkiye Anayasa Mahkemesi Açısından Anlamı”, s. 362)

³⁰⁸ ÇOBAN, Ali Rıza, *Protection Of Property Rights Within The European Convention On Human Rights*, The University Of Leeds Department Of Law, 2002, s. 91.

³⁰⁹ Bkz. Travers v. İtalya; 16 Ocak 1995; 15117/89.

³¹⁰ Bkz. Spacek S.R.O. v. Çek Cumhuriyeti; 9 Kasım 1999; para. 39.

³¹¹ AFANASSIEV, Andrei, “Human Rights and Taxation in Europe: What is New?”, **Eastern Europe Human Rights Law Journal**, Vol. 1, No. 1, July 2005, ss. 83-98, s. 84.

yorumcuların kontrolü altına bırakılamaz. Diğer bir ifadeyle Sözleşme kapsamında düzenlenen haklar ve bunların nasıl uygulanacakları konusunda görüş ayrılıkları olabilecektir. Bu bağlamda takdir yetkisinin kabul edilebilir sınırlar içerisine hapsolması ve temel ilkelere uygun olması istenmektedir. Bu şekilde, evrensel bir yorum ve ulusal bağlamda değişik şekillerde uygulama yapılabilir.³¹²

Mülkiyet hakkının uygulanma alanını oldukça geniş yorumlayan ve devletlerin iç hukuklarından bağımsız olarak pek çok mal ve hakkı mülkiyet hakkının kapsamına dahil eden AİHM, mülkiyet hakkının korunması noktasında aynı geniş yorumla hareket etmemiş, hakka pek çok müdahale olanağı tanımıştır. Mülkiyet hakkına oldukça geniş sınırlandırmaların olduğu liberal demokratik ülkelerde, özel mülkiyete devlet tarafından yapılan müdahalelerin ülke refahı, ekonomik planlama, sosyal yardımlaşma gibi pek çok meşru gerekçesi ileri sürülebilmektedir.³¹³

Mülkiyet hakkına müdahale olanağı tanıyan bir başka düzenleme de Sözleşmenin 15. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, savaş veya ulusun varlığını tehdit eden başka bir genel tehlike halinde devletler, durumun kesinlikle gerektirdiği ölçüde ve uluslararası hukuktan doğan başka yükümlülüklerle ters düşmemek koşuluyla, Sözleşme’de öngörülen yükümlülüklerle aykırı tedbirler alabilirler. Bu hükümden hareketle devletler, olağanüstü hallerde mülkiyete saygı ilkesine aykırı birtakım tedbirler alabileceklerdir.³¹⁴

Mutlak bir hak olmayan mülkiyet hakkına devlet tarafından yapılan müdahalenin **meşru bir müdahale** olarak kabul edilebilmesi için bazı gereklilikler bulunmaktadır. Kamu otoritelerince bireylerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin, aşağıda açıklanacağı üzere, hukuki temele sahip olması, kamu yararı amacını taşıması, orantılı ve ölçülü olması ve yabancılar bakımından uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olması gerekmektedir.

A. Hukuk Tarafından Öngörülmüş Olma

Mülkiyet hakkına yapılacak olan bir müdahalenin öncelikle hukuk tarafından öngörülmüş olması gerekmektedir. Bu gereklilik, 1. maddede öngörülen tüm müdahale tipleri için geçerlidir. Aslında bu durumun daha geniş haliyle, AİHS’nin bütünü için geçerli olduğunu söyleyebiliriz. Örneğin Sözleşmenin yaşama hakkına ilişkin olan 2. maddesinin ilk fıkrasında herkesin yaşam hakkının yasanın koruması altında olduğu; Sözleşmenin özgürlük ve güvenlik hakkına ilişkin olan 5. maddesinde yasada belirtilen yollar dışında hiç kimsenin özgürlüğünden yoksun

³¹² GREER, Steven, *The Interpretation of the European Convention on Human Rights: Universal Principle or Margin of Appreciation?*, UCL Human Rights Review, Vol. 3, 2010, s. 14.

³¹³ GREER, Steven, a.g.e., s. 12.

³¹⁴ GRGIC, Aida vd., a.g.e., s. 13.

bırakılmayacağı; Sözleşmenin adil yargılanma hakkına ilişkin olan 6. maddesinde davaların yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkeme tarafından görüleceği, Sözleşmenin 7. maddesinde cezaların yasallığı; yine Sözleşmenin 8-11. maddeleri arasında düzenlenen özel hayatın ve aile hayatının korunması, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü, dernek kurma ve toplantı özgürlüğünün ancak yasayla sınırlanabileceği açıkça ifade edilmektedir.³¹⁵

Bu durum AİHM içtihatlarıyla da pekiştirilmiştir. AİHM, bir kararında³¹⁶, *“Hukukun üstünlüğü ilkesine bağlı demokratik bir toplumda, keyfi olan hiçbir karar hukuki kabul edilemez.”* yorumunu yapmıştır. Yine AİHM, bir diğer kararında da³¹⁷, *“Yasallık şartı yerine getirilmemişse, devletin amacının meşruiyeti veya orantısallık ilkesinin incelenmesine dahi gerek yoktur.”* değerlendirmesinde bulunmuştur.³¹⁸

AİHM, önüne gelen uyuşmazlıklarda öncelikle müdahalenin yasal olup olmadığına bakmakta; buna ilişkin değerlendirmesinin olumlu sonuçlanmasının ardından diğer şartların varlığını aramaktadır. Bu nedenle hukukilik şartın yerine getirilmiş olması son derece önemlidir.

Yasal düzenlemenin yalnızca kanunla yapılmış olması da aranmamaktadır. Yani ortada mutlaka bir Parlamento işlemi olması gerekmez. AİHM, kuralların nasıl ve ne ad altında düzenleneceği konusunda ulusal makamların geniş takdir yetkisini kabul etmektedir. Bu nedenle açıklamanın başlığının kanunen öngörülmüş olma değil, **hukuk tarafından öngörülmüş olma** şeklinde yazılması bilinçli olarak tercih edilmiştir. Zira AİHM, tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi düzenlemelerle ve hatta yazılı olmayan kurallarla, içtihat hukukuyla da, mülkiyet hakkına müdahale edebileceğini kabul etmektedir.³¹⁹ ³²⁰ Zira AİHS, hem Kıta Avrupa’sı hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerinde hem de Anglo Sakson hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerinde uygulanmaktadır. Bu nedenle AİHM’in hukuk tarafından öngörülme kriterinin değerlendirilmesinde yalnızca kanunla yapılan düzenlemeleri esas alması beklenilemez.³²¹

Hukuk tarafından öngörülmüş olma şartı yalnızca bir mevzuat hükmünün varlığı ile sağlanmış olmamaktadır. Bu noktada belirtmek gerekir ki, hukuk tarafından öngörülmüş olma gerekliliği birtakım önemli alt ilkeleri ihtiva etmektedir.

³¹⁵ GREER, Steven, a.g.e., s. 16.

³¹⁶ Winterwerp v. Hollanda; 24 Ekim 1979; parag. 39.

³¹⁷ İatridis v. Yunanistan; 25 Mart 1999; parag. 58.

³¹⁸ CARSS FRISK, Monica, *Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 1 Nolu Protokolü’nün 1. maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz*, İnsan Hakları El Kitapları, No.4, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 90, Eylül 2005, s. 41-43.

³¹⁹ Bkz. Kruslin v. Fransa; 24 Nisan 1990; parag. 28.

³²⁰ SERMET, Laurent, a.g.e., s. 32-33.

³²¹ GREER, Steven, a.g.e., s. 16-17.

Hukukun **açık (aleni) ve öngörülebilir** olması gerekmektedir. Yani iç hukuk, keyfi müdahalelere karşı yeterli güvenceleri sağlamalıdır.³²² Eğer söz konusu kriterler sağlanamazsa, hukukun yalnızca var olması müdahaleyi meşru yapmayacaktır. Çünkü keyfi uygulamalarla hukukiliğin sağlanması mümkün değildir.³²³

Alenilik, düzenlemelerin ulaşılabilir olmasını yani yayımlanmasını; öngörülebilirlik ise, kuralın uygulanması halinde doğacak sonuçların tahmin edilebilmesini ifade etmektedir. Öngörülebilirliğin gerçekleşmesi için kuralın aleniyet kazanması yani yayımı gerekmektedir. Aleni olmayan bir kural ile kuralın sonuçlarının tahmini mümkün değildir. Dolayısıyla bu kavramlar arasında bağlantı bulunmaktadır.

AİHS, kuralların alenilik derecesi hakkında bir düzenleme getirmemiştir. Devletler kuralların nasıl alenileceğini kendi takdirlerinde olmak üzere iç hukuklarına göre belirlerler. Mahkeme de, bu konuda görüş bildiremeyeceklerini Spacek S.R.O. v. Çek Cumhuriyeti (9 Kasım 1999; parag. 53-61) davasında belirtmiştir. Ancak devletin seçtiği yöntemin keyfiliğe kaçmaması gerekmektedir. Aksi takdirde Sözleşme'ye aykırı olabilecektir.

Ülkeler genel olarak resmi gazeteler vasıtasıyla aleniliği sağlamaktadırlar. Resmi gazetede yayımlanan mevzuat hükmü aleni olup aynı zamanda da artık doğuracağı sonuçlar bakımından öngörülebilirdir. Resmi gazetede yayımlanmayan ve kanunların altında yer alan mevzuatla öngörülen bir kuralın aleniyeti ise ilerleyen bölümlerde ayrıntılı olarak değinilecek olan Spacek S.R.O. v. Çek Cumhuriyeti (9 Kasım 1999 parag. 53-61) davasında tartışılmış ve önemli bir sonuca varılmıştır. Mahkeme bu davada hukukiliği belirlerken, maddi yasa-şekli yasa ayrımı yapmış ve yasa teriminden maddi yasanın anlaşılması gerektiğini vurgulamıştır. Dolayısıyla düzenlemelerin, Sözleşme gereğince yasada öngörülme koşulunu sağlayıp sağlamadığı sorgusu yapılırken sadece şekli anlamda yasalar değil, yasanın altında yer alan diğer düzenlemeler de dikkate alınmalı, tedbirler bir mevzuat normuna dayanmalıdır. Tedbirlerin hangi mevzuat normlarıyla düzenlenebileceği noktasında ise AİHM, devletlerin geniş takdir yetkisini kabul etmektedir.

Son olarak belirtmeliyiz ki AİHM, öngörülebilirlik kriterine ilişkin bir değerlendirme yaparken, mevzuatın yönelmiş olduğu kişilerin durumlarını değerlendirmektedir. Eğer profesyonel yardım alması beklenen kişiler söz

³²² SVETLANA, Shilyaeva, "Protection of Property Rights Under the European Convention on Human Rights and the Russian National Legislation", Lund University Faculty of Law, Master Thesis, Spring 2008, s. 28.

³²³ Bkz. Spacek S.R.O. v. Çek Cumhuriyeti; 9 Kasım 1999; parag. 54) (Hentrich v. Fransa; 22 Eylül 1994; parag.47.

konusuysa bu konuda yorumlama devlet lehine yapılmakta, öngörülebilirlik kriterleri daha geniş yorumlanmaktadır.

B. Kamu Yararı Amacını Taşıma

İkinci olarak, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararına olması gerekmektedir. Kamu yararı kavramı, özel ve bireysel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yararı ifade eder. Bütün kamusal işlemler nihayetinde kamu yararını gerçekleştirmek hedefine yönelmek durumundadır.³²⁴ Yasama organı kanunları, yürütme organı ise idari işlemleri yürürlüğe koyarken amaç olarak kamu yararı kavramından yararlanmaktadır. İlâveten, yargı organları da karar gerekçelerinde sık sık kamu yararı kavramını dayanak edinmektedir.³²⁵

Bu şartın aranması, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasında olması gereken adil dengenin sağlanması açısından da önem taşımaktadır. Zira devlet tarafından mülkiyet hakkına yapılan müdahalede meşru bir amaç güdülmüş olsa dahi, adil denge sağlanamamışsa artık müdahalenin meşruluğundan söz edilemez.

Kamunun yararı, oldukça geniş yorumlanmaya müsait bir kavramdır. Sözleşmenin, özel hayatın ve aile hayatının korunmasının, düşünce, vicdan ve din özgürlüğünün, ifade özgürlüğünün, dernek kurma ve toplantı özgürlüğünün düzenlendiği 8-11. maddelerinde bu hak ve özgürlüklerin hangi hallerde sınırlanabileceği yani bu hak ve özgürlüklere hangi hallerde müdahalede bulunabileceği açık ve somut bir biçimde düzenlenmiştir. Ancak bu düzenlemelerin aksine 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde, sınırlama hallerine ilişkin açık bir düzenleme yer almamaktadır. Söz konusu düzenleme uyarınca bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Madde sınırlamanın demokratik bir toplumda gerekliliğine dahi yollama yapmamıştır. Dolayısıyla mülkiyet hakkına müdahale konusunda devletlerin, bahsi geçen hak ve özgürlüklere nazaran daha geniş bir takdir yetkisinin bulunduğunu ifade edebiliriz.³²⁶

Kamu yararı kavramının neredeyse **otonom** bir anlam kazandırılarak³²⁷ oldukça geniş bir şekilde yorumu bizce yerinde değildir. Çünkü kamu yararı mülkiyet hakkının sınırlandırılmasını meşru kılan unsurlardan bir tanesidir. Dolayısıyla kamu yararı ne kadar geniş yoruma müsait olursa, mülkiyet hakkı da o denli geniş bir

³²⁴ Bkz. 2013/8324 başvuru numaralı ve 23.02.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 63

³²⁵ ASLANPINAR, Burak, "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü", **TBB Dergisi**, S. 104, Y. 2013, ss. 299-320, s. 299.

³²⁶ SVETLANA, Shilyaeva, a.g.e., s. 30.

³²⁷ Bkz. James ve Diğerleri v. Birleşik Krallık; 21 Şubat 1986; parag. 42.

kapsamda sınırlandırılabilir. Oysaki amaç hakkın sınırlama alanını değil hakkın kapsamını genişletmek olmalıdır.

Kamu yararı kavramı toplumdaki topluma değişiklik göstermektedir. Her ülkenin kendi koşulları altında kamu yararı kavramını tanımlaması ve içeriğini doldurması daha doğrudur. Zaten AİHM’de, daha önce de değinildiği üzere, pek çok kararında bu hususu vurgulamış ve devletlerin nelerin kamu yararına olduğu konusundaki tespitlerine çoğunlukla saygı duymuştur.³²⁸

Bununla birlikte Mahkeme, açıkça dayanaktan yoksun bulunduğu müdahaleleri, mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirmektedir.³²⁹ Dolayısıyla yapılan müdahalenin dayanaklarının belirtilmesi, müdahalenin haklılığı için bir zorunluluktur. Aksi takdirde dayanaktan yoksun, keyfi müdahaleler, takdir yetkisinin aşımı olacak ve mülkiyet hakkını ihlal edecektir.

C. Orantılı ve Ölçülü Olma

Kamu yararı ile kişilerin mülkiyet hakkı arasında bulunması gereken adil dengenin bozulması, ihlal kararı verilmesi için yeterli değildir. Ayrıca bunların arasındaki orantısızlığın “aşırı ve ölçsüz” olması koşulu da aranmaktadır.³³⁰

Kamu yararı amacını taşıma şartında da belirttiğimiz gibi, devlet tarafından mülkiyet hakkına yapılan tüm müdahalelerin, kamunun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil dengeyi sağlaması ve ulaşılmak istenen amaçla kullanılan araç arasında makul bir ilişkiyi gerçekleştirmesi gerekmektedir. Mahkemenin klasik formülüne göre, kamu gücünün mülkiyet hakkına müdahalesi, ancak ve ancak mülkiyet hakkı ile kamu yararının gereklilikleri arasında adil bir dengenin kurulduğu hallerde Sözleşme’ye uygun olabilir.³³¹

İşte bu noktada orantılılık ve ölçülülük testleri devreye girmektedir. Şayet yapılan müdahale orantılı ve ölçülü değilse, kişi üzerinde aşırı ve ölçsüz bir yük yaratacak, bu durum da adil dengeyi bozacaktır. Her ne kadar, 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinde söz konusu kavramlardan bahsedilmemiş olsa da, Mahkeme kararlarında sıklıkla bu ifadeleri kullanmaktadır. Zira bunlar, Sözleşme mekanizması kapsamında temel hak ve özgürlüklerin korunmasında temel unsur haline gelmişlerdir.³³² Özellikle de mülkiyet hakkına vergiler ve para cezaları bakımından yapılan müdahalelerde bu konu ayrı bir önem taşımaktadır.

³²⁸ Bkz. Mellacher ve Diğerleri v. Avusturya; 19 Aralık 1989; parag. 45.

³²⁹ Bkz. Bulves v. Bulgaristan; 22 Ocak 2009; 22 Nisan 2009 final; parag. 61-62.

³³⁰ BOYAR, Oya, a.g.e., s. 512.

³³¹ PAULIAT, Helene, a.g.e., s. 272.

³³² McBride, Jeremy, “Proportionality and The European Convention on Human Rights” *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*, Hart Publishing, Oxford, 1999, Ed: Evelyn Ellis, s. 23, 35.

Orantılılık; devletin mülkiyet hakkına yaptığı müdahale bakımından toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasında adil dengenin sağlanması noktasında karşımıza çıkmaktadır.³³³ Örneğin Mahkeme, Mamidakis v. Yunanistan (11 Ocak 2007; 11 Nisan 2007 final) davasında, kullanılan araçla gerçekleştirilmek istenen amaç arasında makul bir orantısallık ilişkisinin olması gerektiğini, uygulanan para cezalarının kişiler ve onların mali durumları üzerinde aşırı bir yük yaratmaması gerektiğini vurgulamıştır. Vergiler ve diğer mali yükümlülükler, kişilerin ekonomik olarak devamlılığına engel olmamalı, onlar üzerinde bireysel ve aşırı bir yük yaratmamalıdır.

Yine N.K.M. v. Macaristan (14 Mayıs 2013; 4 Kasım 2013 final) davasında da AİHM, kıdem tazminatına uygulanan %98 oranındaki verginin, yalnızca belirli bir kesimi hedef alması, yapılan müdahalenin neredeyse tüm kazanılmış haktan yoksunluğa sebep olması, ölçsüz olması ve mükellefler üzerinde aşırı bir yük getirmesi nedeniyle, müdahalenin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir.

Intersplav v. Ukrayna (9 Ocak 2007; 23 Mayıs 2007 final) davasında olduğu gibi, fazla ve yersiz olarak alınan vergilerin makul bir zamanda iade edilmemesi, geciktirilmesi de orantılılık ilkesini ihlal etmektedir. Ayrıca, Eko-Elda Avee v. Yunanistan (9 Mart 2006; 9 Haziran 2006 final) davasında AİHM, fazla ve yersiz olarak alınan verginin iadesinde devletin mükellefe faiz ödememesini, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil dengeyi bozduğuna karar vermiştir. Bu davada da orantılılık ilkesi ihlal edilmiştir.

Lemoine v. Fransa kararında da (1 Temmuz 1998), vergi yükümlülerinin vergi borcunun 80,000 Frank olmasına karşın, vergi borcunun güvenceye alınması amacıyla mükellefin sahip olduğu ve 8 milyon Frank tutarındaki gayrimenkuller üzerine Fransız yetkililerce haciz konması, Komisyon tarafından orantısız bir müdahale olarak değerlendirilmiştir.³³⁴

AİHM, yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığı değerlendirmesini yaparken, müdahalenin hangi kural kapsamında olduğunu, idari otoritenin keyfi davranıp davranmadığını, malike gerçekleştirilen müdahale dolayısıyla tazminat ödemesi yapılıp yapılmadığını, malikin kusurlu davranıp davranmadığını ve meşru beklentinin makul olup olmadığını göz önünde bulundurmaktadır. Ancak devletlerin orantılılık ilkesini uygulamada geniş takdir yetkisine sahip olduğu unutulmamalıdır.

³³³ ARAI-TAKAHASHI, Yutaka, a.g.e., s. 14.

³³⁴ BAKER, Philip, "Taxation and Human Rights", **GITC Review**, Vol. 1, Number 1, November 2001, ss. 1-13, s. 8.

Ölçülülük ise, hedeflenen amaçla kullanılan araç arasında makul bir ilişkinin olması gereğini ifade etmektedir ve bu ilke Sözleşme'nin tamamına hakim olan bir ilkedir.³³⁵ Örneğin, mali politikaları doğrultusunda vergisel tedbirler uygulayan kamu otoritesi, bu amacı gerçekleştirmek için uygulanabilecek birkaç yol varsa, mülkiyet hakkını en az sınırlandıran yolu, aracı, tercih etmelidir.

Bu doğrultuda Mahkeme, ayrıntılarına daha sonra değinilecek olan Hentrich v. Fransa (22 Eylül 1994) davasında vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla gayrimenkul üzerinde devletin önalım yetkisini kullanmasını mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirmiştir. Çünkü devlet, vergi kaçakçılığı söz konusu olduğunda dava açma, para cezası uygulama gibi başka olanaklara sahiptir ve bunlar mülkiyet hakkını daha az sınırlandırmaktadır. Buna rağmen öncelikle önalım yetkisini kullanması ve kişiyi mülkünden mahrum bırakması, sahip olduğu takdir yetkisinin sınırlarını oldukça aşmakta, ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmakta ve keyfi bir uygulama ortaya çıkarmaktadır.

D. Uluslararası Hukukun Genel ilkelerine Uygun Olma

AİHS'nin "İnsan haklarına saygı yükümlülüğü" başlıklı 1. maddesine göre, sözleşmeciler kendi yetki alanları içinde bulunan herkesin, Sözleşme'nin 1. Bölümünde açıklanan hak ve özgürlüklerden yararlanmalarını sağlarlar. Sözleşme'nin 1. bölümünde yer almasa da sonradan ek protokol ile Sözleşme'ye dahil edilmiş olan mülkiyet hakkı da kuşkusuz bu kapsamdadır. Bu bağlamda, herkes kavramından hareketle, devletler kendi egemenlik alanları içerisinde bulunan yabancılara da mülkiyet hakkını tanımak zorundadırlar.

AİHS'ne ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin 1. paragrafının 2. cümlesi uyarınca, bir kimsenin mülkiyet hakkından yoksun bırakılması koşullarından birisi de, müdahalenin uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olmasıdır.

Uluslararası hukukun genel ilkeleri ile neyin kastedildiği, madde metninden çıkarılamamaktadır. AİHM, Varnava v. Türkiye (19 Eylül 2009) davasında uluslararası hukukun ilkelerinin, uluslararası insan hukukunun kuralları ışığı altında yorumlanması gerektiğini vurgulamıştır.

Her ne kadar madde metninde bir ayırım bulunmasa da, uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olma şartının varlığının aranması noktasında, vatandaş ile yabancı arasında ayırım yapılmakta; **bu şartın varlığının yalnızca yabancılar bakımından aranması gerektiğine ilişkin istikrarlı bir Mahkeme içtihadı**

³³⁵ ÇOBAN, Ali Rıza, "Strasbourg'da Herküllere İhtiyacımız Var mı? Ulusal Takdir Yetkisi ve Evrensel Standartlar Arasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", **AÜHFD**, C. 57, S. 3, 2008, s. 212.

bulunmaktadır.³³⁶ AİHM, uluslararası hukukun yabancılara uygulanan kurallar olduğunu, vatandaş olmayanların, uluslararası hukukun genel ilkelerine dayanarak haklarının korunması için Sözleşme mekanizmasına doğrudan başvurabileceklerini, bu durumun 1 Nolu Protokol'ün yürürlüğe girmesinin vatandaş olmayanların haklarını azalttığı şeklindeki olası düşüncelere karşı da güvence sağladığını, James ve Diğerleri v. Birleşik Krallık (21 Şubat 1986; parag. 62) davasında açıkça ifade etmiştir.^{337 338}

Dolayısıyla bu ifadenin metne yerleştirilmesi ile yabancılara vatandaşlara göre daha zayıf ve korunmaya muhtaç olduğu varsayımından hareketle **pozitif ayrımcılık** yapıldığını ve yabancılara koruma altına alınmaya çalışıldığını ifade edebiliriz.

E. Tazminat Ödenmesi

Madde metninde tazminata ilişkin bir ifade bulunmamaktadır. Sözleşmenin hazırlık çalışmalarında tazminat yükümlülüğü doğuran bir hüküm önerilmiş, ancak öneri ülkelerin çoğunluğu tarafından kabul görmemiştir.³³⁹ Bununla birlikte, AİHM'in yerleşik içtihadına göre, kişinin mülkiyetinin elinden alınması niteliğindeki devlet müdahalesinin Sözleşme'ye uygun olabilmesi için, tazminat ödenmesi gerekmektedir. Strasbourg organları, ölçülülük ilkesinin gerçekleşmesi ve adil dengenin sağlanması için tazminatın bir gereklilik olduğunu düşünmektedir.³⁴⁰

Mahkeme Lithgov ve Diğerleri v. Birleşik Krallık (8 Temmuz 1986; parag. 120) davasında, sözleşmeciler devletlerin egemenlik yetkisi içinde bulunan bir kimsenin mülkiyetinin elinden alınması için gereken şartlardan birisinin de, tazminat ödenmesi olduğunu zımnen kabul etmiştir. Tazminat ödenmeksizin kişinin mülkiyetinin elinden alınması halinde, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi ile mülkiyet hakkının korunması etkisiz olacaktır.

Yine James ve Diğerleri v. Birleşik Krallık (21 Şubat 1986; parag. 54) davasında Mahkeme 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin, sözleşmeciler devletin egemenliğinde bulunan bir kimsenin mülkiyetinin elinden alınabilmesi için tazminat ödemeyi zımnen gerektirdiği yorumunda bulunmuştur.

Tazminat daha ziyade kamulaştırma yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde karşımıza çıkmaktadır. Devletin kamulaştırma yoluyla mülkiyet

³³⁶ ALLEN, Tom, *Property and the Human Rights Act 1998*, Hart Publishing, Oxford, 2005, s. 116.

³³⁷ SVETLANA, Shilyaeva, a.g.e., s. 29.

³³⁸ SERMET, Laurent, a.g.e., s. 41-42.

³³⁹ BOYAR, Oya, a.g.e., s. 520.

³⁴⁰ ALLEN, Tom, a.g.e., s. 114-115.

hakkına yaptığı müdahalelerde kuşkusuz, malike bir miktar tazminat ödemesi gerekmektedir. Söz konusu bu tazminat “denkleştirici tazminat”tır.³⁴¹

Tazminat ödenmeksizin yapılan bir müdahalenin orantılı ve ölçülü olduğu söylenemeyecektir. Tazminat ödenmesi şartı, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki makul dengenin kurulmasında asil rol üstlenmektedir.

Bu kapsamda Mahkeme, Sporrong ve Lönnroth v. İsveç (23 Eylül 1982; parag. 73) davasında, başvuruların uğradıkları zararın tazminini isteme imkânının bulunmaması sebebiyle, adil dengenin bozulduğuna, başvuruların bireysel ve aşırı bir yük altında kaldığına işaret etmiştir.

Yeri gelmişken belirtmek gerekmektedir ki, tazminattan kasıt tam bir tazminat değildir. Meşru olarak kabul edilen bir kamu yararı söz konusuysa, tazminat piyasa değerinin altında olacak şekilde kararlaştırılabilir. Dolayısıyla mülkün piyasa değerinin tam olarak karşılanması zorunlu bir koşul değildir.³⁴² Ayrıca tazminatın gecikmemesi de önem taşımaktadır.³⁴³

IV. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkı İhlali İddiasıyla Açılan Davaları İnceleme Yöntemi

A. İnceleme Aşamasında Dikkate Alınan Ölçütler

Yapılan başvurunun, tezimizin ilk kısmında değinilen kabul edilebilirlik kriterlerinden geçirilip kabul edilmesinin ardından Mahkeme, işin esasına girmektedir. 1 No’lu Protokolün 1. maddesinin teminat altına aldığı mülkiyet hakkının ihlal edilip edilmediği değerlendirilirken şu soruların sorulması gerekmektedir:³⁴⁴

- ✓ Madde kapsamındaki tanıma uygun bir mülkiyet hakkı veya mülk bulunmakta mıdır?
- ✓ Bu mülke herhangi bir müdahale söz konusu olmuş mudur?
- ✓ Müdahale hukuki kesinlik veya yasallık ilkesi ile uyumlu mudur?
- ✓ Müdahale 1. maddenin üç kuralından hangisinin kapsamına girmektedir?
- ✓ Müdahale kamu yararı veya genel çıkarlar doğrultusunda meşru bir amaca hizmet etmekte midir?
- ✓ Müdahale orantısız mıdır? Yani kamunun genel çıkarlarının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması gereği arasında adil bir denge kurmakta mıdır?

³⁴¹ BOYAR, Oya, a.g.e., s. 521.

³⁴² Bkz. Lithgov ve Diğerleri v. Birleşik Krallık; 8 Temmuz 1986; parag. 121.

³⁴³ PAULIAT, Helene, a.g.e., s. 278.

³⁴⁴ CARSS FRISK, Monica, a.g.e., s. 9.

Mahkeme mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla önüne gelen davada öncelikle, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin kapsamına giren bir malvarlığı, başvuran tarafından talep edilebilir bir değer olup olmadığını araştırmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi mülkiyet hakkının kapsamı oldukça geniş ve her türlü menkul, gayrimenkul mallar ve haklar gibi pek çok ekonomik varlık koruma altındadır. Dolayısıyla Mahkeme ekonomik bir menfaat olup olmadığını araştıracaktır. Ancak söz konusu değer in uyuşmazlık tarihinde başvuru nun malvarlığında bulunması veya en azından meşru bir beklentisinin olması gerekliliği unutulmamalıdır.

Mülkiyet hakkının varlığı tespit edildikten sonra, bu hakka karşı bir müdahalede bulunulup bulunulmadığı incelenmektedir. 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesindeki mülkiyet hakkı, özel taraflar arasında da uygulanabilir niteliktedir. Yani mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin doğrudan kamusal organlar eliyle yapılması gerekmemektedir. Bireyler arasındaki uyuşmazlıkların çözüm sürecindeki hukuka aykırılıklar ya da çözümsüzlük gibi durumlar da kamu otoritelerinin işleyişi ile bağlantılı olduğundan, bu olaylarda da sorumluluk ilgili devlete aittir. Devletler, egemenlikleri altında bulunan yerlerde mülkiyet hakkına saygı ilkesinin gerçekleşmesini sağlamakla yükümlüdürler.³⁴⁵ Ayrıca yapılan müdahalenin hukuki kesinlik ve yasallık ilkesine uygun bulunması gerekmektedir.

Ardından Mahkeme, mülkiyet hakkına yapılan müdahaleleri değerlendirirken, aşağıda detaylı olarak açıklanacak olan üç kural analizini uygulamakta ve müdahalenin bu üç kuraldan hangisinin kapsamına girdiğini tespit etmektedir. Sonrasında ise yapılan müdahalenin meşru ve orantılı olup olmadığına bakılacaktır.

B. 3 Kural Analizi

Mahkemenin mülkiyet hakkına yapılan müdahaleleri değerlendirirken kullandığı bu analiz ilk olarak ana hatlarıyla Sporong ve Lönnroth v. İsveç (23 Eylül 1982; parag. 61) davasında ortaya konmuştur. Bu analiz ile mülkiyet hakkına yapılan müdahaleler üç farklı kategoriye ve kurala ayrılmıştır: *“Madde üç belirgin kuraldan oluşmaktadır. Genel özellik taşıyan birinci kural, mal ve mülk dokunulmazlığı ilkesine ilişkindir; birinci paragrafın birinci cümlesinde ifade edilmektedir. İkinci kural, mal ve mülkten yoksun bırakılmaya ilişkindir ve bu belli koşullara bağlanmaktadır. Bu konu aynı paragrafın ikinci cümlesinde ortaya konmaktadır. Üçüncü kural devletlerin, diğer yöntemlere ilave olarak, genel çıkarlar doğrultusunda gerekli gördükleri kanunları uygulamak suretiyle mülkün kullanımını*

³⁴⁵ DİNÇ, Güney, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mülkiyet Hakkı”, **TBB Dergisi**, S. 51, Y. 2004, s. 139-140.

kontrol etme yetkisini tanımaktadır. Buna ikinci paragrafta değinilmiştir.” AİHM, sonraki kararlarında bu kuralları tekrar tekrar vurgulamıştır.^{346 347}

1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin yapısı, mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerde esas olarak ikili bir ayırım yapmaktadır. Buna göre yapılan müdahale mülkiyetten yoksunluk yaratabileceği gibi, mülkiyetin kullanımının kontrolü niteliğinde de olabilir. Bunun dışında kalan müdahaleler ise mülkiyete saygı ilkesinin korumasından yararlanmamaktadır.

Ancak bu sınıflandırmanın her zaman çokça önem arz etmediğini ve bazı durumlarda değerlendirmelerin toplu olarak yapıldığını rahatlıkla söyleyebiliriz. AİHM'in bazı içtihatlarında bu üç kuralın iç içe geçtiği ve birbirinden bağımsız olmadığı vurgulanmaktadır.³⁴⁸ Hatta bu bağlamda doktrinde “4. kural” içtihadı geliştirilmiş ve üç kuralın bir arada ele alındığı olaylarda 4. Kuralın uygulandığı ileri sürülmüştür.³⁴⁹

Netice itibariyle hangi kuralın uygulanmasına karar verirse verilsin mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde Mahkemenin göz önünde bulundurduğu kriterler değişmemektedir. Buna göre Mahkeme her olayda; kamu yararına uygun olma, hukuk tarafından öngörülme, uluslararası hukukun genel ilkelerine uygunluk, orantısallık, ölçülülük ve tazminat koşullarının varlığını aramaktadır. Oysaki madde metninde bu şartlar yalnızca 2. Kural için öngörülmüş; diğer kurallar bakımından ise herhangi bir koşul aranmamıştır.

Mülkiyete yapılan müdahalenin niteliğine göre varılacak sonuçlar farklılık gösterebilmektedir. Mülkiyetten yoksun bırakan müdahalelerde, tazminat gerekliliği zorunlu olabilirken, kontrol tipi müdahalelerde ise, tazminat ağır bir sonuç yaratabilmekte, daha hafif yaptırımlar (ihlal tespiti) yeterli görülebilmektedir.³⁵⁰

Çalışmanın sistematigi açısından önce 2. ve 3. Kuralın, sonrasında 1. Kuralın ele alınması daha uygun bulunmuştur. Aynı şekilde AİHM de, mülkiyet hakkına ilişkin bir davada 1. Kurala uyulup uyulmadığını incelemeyen önce, 2. ve 3. Kuralın somut olayda uygulanabilir olup olmadığını belirlemiştir.³⁵¹ Şayet, kamu otoritelerince mülkiyet hakkına yönelik olarak yapılan müdahaleler vergilerin ya da

³⁴⁶ ARAI-TAKAHASHI, Yutaka, a.g.e., s. 146.

³⁴⁷ ALLEN, Tom, a.g.e., s. 102.

³⁴⁸ Bkz. Agosi v. Birleşik Krallık; 24 Ekim 1986; parag. 48; Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH v. Hollanda; 23 Şubat 1995; parag. 55.

³⁴⁹ GEMALMAZ, Burak, “Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”, **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 88, S. 2, 2014, s. 134.

³⁵⁰ GEMALMAZ, Burak, “Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi”, s. 134.

³⁵¹ Bkz. Sporong ve Lönnroth v. İsveç; 23 Eylül 1982; parag. 61.

başka katkı ve cezaların ödenmesini sağlama amacını taşııyorsa, müdahale bir vergi politikasına dayanmıyorsa, AİHM konuyu 2. ya da 3. Kural kapsamında değerlendirmektedir. Örneğin, S. A. Dangeville v. Fransa (16 Nisan 2002; 16 Temmuz 2002 final; parag. 58) davasında Mahkeme fazla alınan verginin iade edilmemesini 1. Kural kapsamında değerlendirmiştir.³⁵²

1. 2. Kural: Mal ve Mülkten Yoksun Bırakma

Sözleşme metni, mülkiyetten yoksun bırakma konusunda birçok koşul öngörmektedir. Bu nedenle 2. Kural'ın en az zorluk çıkaran hükümlerden olduğunu söyleyebiliriz. Protokol'ün 1. maddesinin 1. paragrafının 2. cümlesinde düzenleme bulan ve *“Bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.”* şeklinde ifade edilen bu müdahale türünde kişiler, hukuki veya fiili olarak mülklerinden yoksun bırakılmaktadır. Kamulaştırma ve müsadere mülkiyetten yoksun bırakmaya örnek oluşturmaktadır.³⁵³ AİHM yargıçları, bu durumlarda kamu yetkililerinin söz konusu tasarrufu nasıl nitelediklerini değil, tasarrufun gerçek neticesini dikkate almaktadırlar. Bu nedenle fiili müdahaleler de yoksun bırakmaya sebebiyet verebilmektedir.³⁵⁴

AİHM, James ve Diğerleri v. Birleşik Krallık (21 Şubat 1986; parag. 71) davasında maddenin ikinci cümlesinde yer alan bu kuralın mülkiyetten barışçıl bir biçimde yararlanma hakkına müdahalenin özel bir kategorisi ve gerçekte **en radikal türü** olduğunu vurgulamıştır. Yoksun bırakma ile kastedilen, malikin mülkü üzerindeki haklarından kalıcı olarak mahrum bırakılmasıdır. Gerçekleştirilen müdahale sonucunda, malikin mülkü üzerinde mülkiyet hakkını kullanamaması söz konusuysa, mal ve mülkten yoksun bırakılma gerçekleşmiş demektir.

Devlet tarafından yapılan müdahale sonucunda mülkiyetten yoksun bırakmanın gerçekleşmesi için, bu durumdan kimin yararlandığının bir önemi bulunmamaktadır. Mülkiyet devlete geçebileceği gibi, bir özel kuruluş lehine tasarrufta da bulunulmuş olunabilir. Örneğin, James ve Diğerleri v. Birleşik Krallık (21 Şubat 1986; parag. 38) davasında, çıkarılan bir kanun ile mülkiyet özel hukuk kişilerine geçirilmiş ve Mahkeme, davayı 2. Kural kapsamında ele almıştır.³⁵⁵

Burada en çok dikkat edilmesi gereken nokta, mal ve mülkten yoksun bırakmanın gerçekleşmiş olduğunun kabulü için, mülkiyetin resmi bir biçimde kamu

³⁵² ŞİMŞEK, Suat, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, S. 88, Ocak-Mart 2013, s. 38-39.

³⁵³ SERMET, Laurent, a.g.e., s. 23-24.

³⁵⁴ PAULIAT, Helene, a.g.e., s. 276.

³⁵⁵ ŞİMŞEK, Suat, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi”, s. 34.

idaresine geçmiş olmasının aranmadığıdır. Zira **fiili (de facto)** olarak da mülkiyetten yoksun bırakma gerçekleştirilebilir.³⁵⁶ Bu bağlamda mülkten yoksun bırakma olup olmadığına karar verebilmek için resmi bir mülkiyet devri olup olmadığını araştırmak yeterli değildir. Aynı zamanda konunun farklı yönleri ele alınarak, mülkün de facto olarak alınıp alınmadığı da incelenmelidir.³⁵⁷ Örneğin Papamichalopoulos v. Yunanistan davasında (24 Haziran 1993; parag. 45-46) başvuruçuların değerli arazisi 1967 yılında diktatörlük döneminde devlet tarafından alınarak donanmaya tahsis edilmiş ve donanma da sonradan bu arazide bir donanma üssü inşa etmiştir. Bu tarihten itibaren başvuruçular mülkünü etkin bir şekilde kullanamamış ya da satamamıştır. Mahkeme davalı devleti fiili (de facto) kamulaştırmadan ötürü sorumlu tutmuştur.³⁵⁸ Genellikle fiili kamulaştırma müdahalelerinin yasadışı olduğunu söyleyebiliriz.

Zaten AİHM’de Sporrang ve Lönnroth v. İsveç (23 Eylül 1982; parag. 63) davasında, resmi bir mülkiyet devrinin olmadığı durumlarda, şikayette bulunulan durumun çeşitli yönlerinin dikkate alınması ve konuyla ilgili gerçeklerin araştırılması gerektiğini belirterek, AİHS’in pratik ve etkin hakları teminat altına almayı amaçladığını, de facto müdahale iddialarının da araştırılması lüzumunu vurgulamıştır.

2. 3. Kural: Mal ve Mülkün Kullanımının Kontrol Edilmesi

Protokol’ün 1. maddesinin 2. paragrafında yer alan ve kamu gücünün bir göstergesi olan bu kural “*Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez.*” açıklamasıyla metinde yer almaktadır.

3. Kuralın kapsamı oldukça geniştir. Bu kural mülke müdahale niyeti bulunduğu veya amacı mülkün kullanımını kontrol olan bir yasa girişimi durumunda geçerli olmakta ve bu amaçla yapılan tüm devlet müdahalelerini içermektedir. Dolayısıyla bu kuralın devletlere, kamu yararı ile bağlantılı olarak, neredeyse sınırsız bir kontrol yetkisi verdiğini söyleyebiliriz.³⁵⁹

Vergilerin, katkıların veya para cezalarının ödenmesini güvence altına almaya yönelik olan önlemler de bu kural kapsamında ele alınmaktadır.

³⁵⁶ ALLEN, Tom, a.g.e., s. 112-113.

³⁵⁷ CARSS FRISK, Monica, a.g.e., s. 21.

³⁵⁸ GRGIC, Aida vd., a.g.e., s. 12.

³⁵⁹ ÇOBAN, Ali Rıza, “Protection Of Property Rights Within The European Convention On Human Rights”, s. 204.

Devletlerin, daha önce pek çok kez ifade edildiği gibi, vergiler ve diğer mali yükümlülükleri ile bunların ödenmesini güvenceye bağlamaya yönelik tedbirler konusunda geniş takdir yetkisi bulunmaktadır. Örneğin Mahkeme Gasus Dosier ve Fordertechnik GMBH v. Hollanda (23 Şubat 1995) davasında davayı, alıcının ödenmemiş vergi borcu nedeniyle idarenin, alıcı zilyetliğinde bulunan ama satıcının malların bedeli tam olarak ödenene kadar mülkiyetini muhafaza ettiği mallar üzerinde haciz uygulamasını, devletin vergi toplama mekanizmalarının bir parçası olduğu gerekçesiyle 3. Kural kapsamında ele almıştır.³⁶⁰

Madde metninden de anlaşıldığı gibi bu kural, vergilerin, başka katkıların ve para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli tedbirleri sağlama hakkı dışında bir de devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenleme konusundaki hakkını ihtiva etmektedir. Kamu yararının nasıl değerlendirileceği konusunda da Mahkeme, devletlerin geniş takdir yetkisini kabul etmiştir. AİHM, pek çok kararında neyin kamu yararına olduğunun belirlenmesi noktasında devletlerin kendi toplumsal özelliklerini dikkate alarak daha iyi değerlendirme yapabileceklerini ifade etmiştir.³⁶¹

3. 1. Kural: Mal ve Mülk Dokunulmazlığı İlkesinin İhlali-Mülkiyete Saygı

Protokol'ün 1. maddesinin 1. paragrafının ilk cümlesi, “ *Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır.*” hükmünü içermektedir. 1. Kural, diğer kuralların uygulanmadığı hallerde uygulanacak olan **genel kuraldır**.³⁶²

1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde mal ve mülk dokunulmazlığına saygı ilkesi ile ilgili olarak herhangi bir şarta yer verilmemiştir. Bu nedenle 1. Kural, mülkiyetin fiili ya da resmi bir şekilde devlete geçmediği haller dahil olmak üzere, mülkiyet hakkına, mülkiyetin kamu yararına kullanımının kontrolü ya da vergilerin, para cezalarının ve diğer katkıların tahsili amacıyla devlet tarafından yapılmış bir müdahalenin söz konusu olmadığı her durumu kapsamaktadır.³⁶³

Yeri gelmişken Ek 1 Nolu Protokol'ün Türkçe metni ile İngilizce metni arasındaki bir farka değinmek gerekmektedir. Türkçe metinde “mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı” söz konusu iken İngilizce metinde “malvarlığından barışçıl şekilde yararlanma hakkı (peaceful enjoyment of his possessions)” söz konusudur. Bu iki ifade tarzı ilk bakışta oldukça benzer görünse de aralarında önemli bir farklılık bulunmaktadır. Türkçe ifade tarzı, devlete

³⁶⁰ CARSS FRISK, Monica, a.g.e., s. 24.

³⁶¹ Bkz. Jokela v. Finlandiya; 21 Mayıs 2002; 21 Ağustos 2002 final; parag. 52.

³⁶² CARSS FRISK, Monica, a.g.e., s. 24.

³⁶³ GRGIC, Aida vd., a.g.e., s. 13.

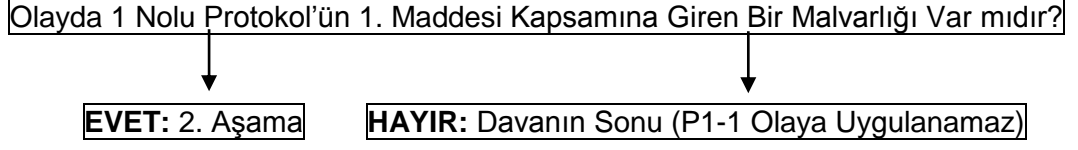
hitap ederken ve devleti kısıtlarken İngilizce metin kişiye hitap etmektedir. Ancak AİHM, uygulamada İngilizce ve Fransızca metinleri dikkate aldığı için bu farklılık, AİHM uygulaması açısından bir farklılık doğurmamaktadır.³⁶⁴

AİHM'in, mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla önüne gelen başvurularda izlediği yolu, aşağıdaki tablo üzerinde özetleyebiliriz:



³⁶⁴ ŞİMŞEK, Suat, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi", s. 40-41.

1. AŞAMA



2. AŞAMA



3. AŞAMA

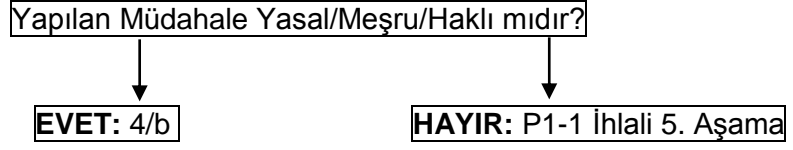
Müdahalenin Niteliği Nedir?

1. Kural (Mülkiyete Saygı)
2. Kural (Mal ve Mülkten Yoksun Bırakma)
3. Kural (Mal ve Mülkün Kullanımının Kontrolü)

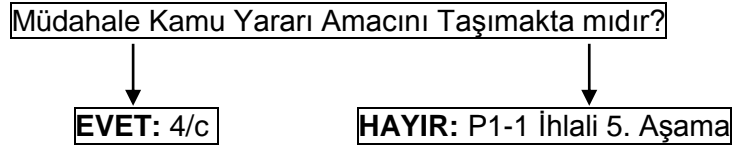
4. Aşama

4. AŞAMA

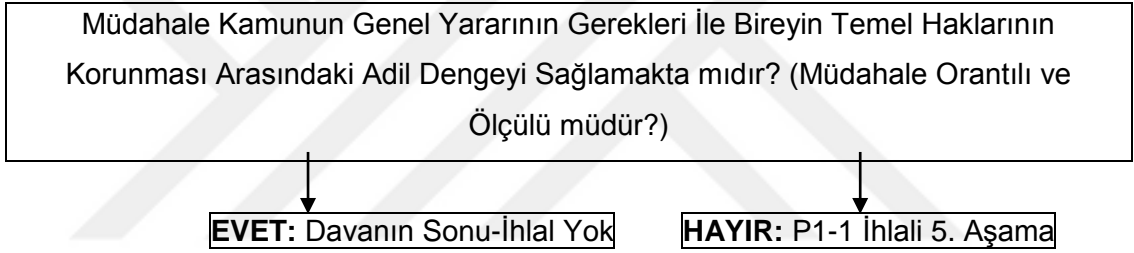
(4/a);



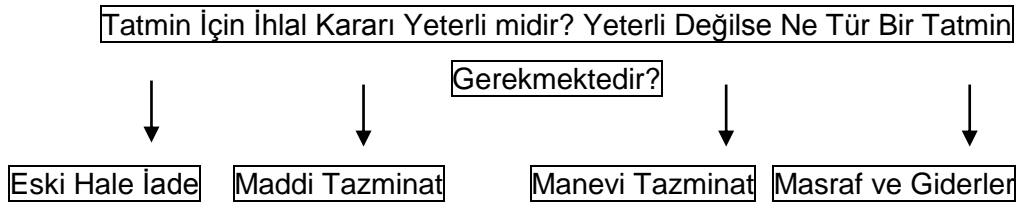
(4/b);



(4/c);



5. AŞAMA



TABLO 2: Mülkiyet Hakkı İhlali İddiasıyla Yapılan Başvurularda AİHM'in İzlediği Yol Haritası³⁶⁵

³⁶⁵ Tablo oluşturulurken ÇOBAN, Ali Rıza, Protection Of Property Rights Within The European Convention On Human Rights, The University Of Leeds Department Of Law, 2002, s. 295-298'de yer alan tablolardan yararlanılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN VERGİLENDİRME ALANINDA MÜLKİYET HAKKINA İLİŞKİN KARARLARI

Belirtmeliyiz ki, mülkiyet hakkı ihlali iddialarının vergi hukuku alanında gündeme taşınması oldukça geç gerçekleşmiştir. Komisyon vergi hukuku alanında mülkiyet hakkı ihlali iddiasına karar verme konusunda oldukça çekingen davranmıştır. Devletin vergilendirme alanında geniş takdir yetkisinin varlığının kabulü ve verginin devletlerin mutlak egemenlik alanı içerisinde kabulü nedeniyle Komisyon, pek çok kabul edilemezlik kararı vermiştir. Bu nedenle ilk dönemler olarak ifade edebileceğimiz 1959-1995 yılları arasında, Mahkemenin önüne taşınmış bir vergi davasına rastlamak oldukça zordur. Ancak 1995 yılından sonra mülkiyet hakkıyla ilgili vergi davalarının Mahkeme önüne taşındığı ve ihlal kararlarının verildiği görülmektedir.³⁶⁶

I. Vergisel Düzenlemelerin Aleni, Öngörülebilir, Belirli Olması ve Birbiriyle Çelişen Mevzuat Hükümlerinin Bulunmaması

SPACEK S.R.O. v. ÇEK CUMHURİYETİ DAVASI (9 Kasım 1999):

Olay: Başvuran Spacek SW, merkezi Prag'da olan bir limitet şirkettir. 1991 tarihli bir yönetmelik ile basit usulden geçişlerde, bazı varlıkların gelir vergisi matrahına eklenerek, geçmiş vergi matrahlarını yükseltmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Şirkete 1991 yılı vergilendirme dönemindeki gelir vergisi matrahını, bazı varlıkları dahil etmek suretiyle arttırmaması nedeniyle ceza kesilmiştir.

Bunun üzerine başvuran, idari bir işlem olan yönetmelikle kendilerine ilave vergi ve ceza yüklenilmesinin ve yönetmeliğin hiçbir şekilde Resmi Gazete'de yayımlanmamasının, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesini ihlal ettiği iddiasıyla Komisyona başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme Sözleşmenin, kuralların alenilik derecesi hakkında herhangi bir hüküm getirmediğini, bu konuda sözleşmeciler devletlerin seçimi konusunda görüş bildiremeyeceğini, yalnızca yöntemin Sözleşme'ye uygunluğunun

³⁶⁶ YALTI, Billur, "AİHS'deki Mülkiyet Hakkının İç Hukuk Açısından İncelenmesi: Mülkiyet Hakkı ve Vergi Hukuku", *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 1048-1069, s. 1050.

değerlendirilebileceğini belirtmiştir. Mükellefe yükümlülük getiren yönetmeliğin Resmi Gazete yerine Mali Bülten’de yayımlanması alenilik şartının yerine getirilmediği anlamına gelmemektedir.

Sonuç olarak AİHM, Yönetmeliğin “ulaşılabilir” ve “öngörülebilir” olmasından hareketle, oybirliğiyle müdahalenin 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesine uygun olduğu sonucuna varılmıştır.

SERKOV v. UKRAYNA DAVASI (7 Temmuz 2011; 7 Ekim 2011 final):

Olay: Bu davadaki başvuran Ukrayna’ya mal ithalatıyla uğraşmaktadır. Basit usule tabi olan kişinin KDV’den muaf olup olmadığı konusunda iç hukukta belirsizlik bulunmaktadır. Ukrayna yüksek mahkemesi bazı kararlarında muafiyet yönünde karar verirken, bazı kararlarında ise muafiyet iddiasını mevzuata aykırı bulmuştur.

İç hukuk yollarından bir sonuç elde edemeyen başvuran, idarenin kendisini hukuka aykırı olarak KDV ödemeye zorlamasının mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM’e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, içtihatlarda zamanla değişiklik meydana gelmesinin, yorum farklılıkları yaşanmasının inandırıcı birtakım nedenleri olabileceğini, Sözleşmenin güncelliğinin sağlanması adına önceki yorumların değiştirilebileceğini ancak burada önemli olanın değişikliğin nedenlerinin açıklanması olduğunu; dava konusu olayda ise yüksek mahkemenin hiçbir açıklamada bulunmadığını ifade etmiştir. İç hukukta netlik yoktur ve bir belirsizlik hakimdir. Bu şeffaflık noksanlığı da hukuka olan güveni etkileyebilmektedir. Aynı zamanda hükümlerin öngörülebilirliği de zedelenebilecektir.

İç mevzuatın belirsiz olması veya mükellef hak ve borçları konusunda birden fazla yorum yapılabilen kuralın bulunması halinde idarenin, mükellef lehine olan yaklaşımı kabul etmesi gerekmektedir. Ancak olayda mahkemeler, mükellefin lehine olmayan kuralı uygulamıştır. Bu nedenle Mahkeme, müdahalenin meşru kabul edilemeyeceğinden hareketle, mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. AİHM oybirliğiyle, 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinin ihlal edildiğine; devletin başvurana 23,000 avro maddi, 4,000 avro manevi tazminat ödemesine karar vermiştir.

SHCHOKIN v. UKRAYNA DAVASI (14 Ekim 2010; 14 Ocak 2011 final):

Olay: Başvuran Mart 2002’de, 2001 yılı gelir vergisi beyannamesini Kharkiv vergi müfettişliğine ibraz etmiştir. Mükellef 2001 yılı gelirlerini beyan etmiştir. Gelirlerin bir kısmı %20 oranında sabit vergiye tabi iken diğer kısmı ise artan oranlı gelir vergisine tabidir. Vergi müfettişliği tarafından başvuranın beyannamesi incelenmiş ve eksik bakiye tespit edilmiştir. Bunun gerekçesi olarak da, mevcut

kararname uyarınca sabit oranlı vergiye tabi olan gelirin, idare tarafından sonradan çıkarılan bir yönerge ile artan oranda vergiye tabi tutulmuş olması gösterilmiştir.

İç hukuk yollarından sonuç alamayan başvuran, vergi idaresinin gelir vergisini hukuka aykırı olarak yükseltmesinin kendisi üzerinde aşırı bir yük yarattığı, bu durumun orantısız bir müdahale olduğu ve Sözleşme'ye ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme "iç mevzuatın belirsiz olduğunu ve birden fazla yoruma açık olduğunu, bu durumda idarenin vergi mükellefi hakkında olumlu ve lehe bir yaklaşımda bulunulması gerektiğini" belirterek, Ukrayna Devleti'ni 1,200 avro manevi tazminat ile masraf ve giderler için de 1,500 avro ödemeye mahkum etmiştir.

II. Mükellefe Yüklenen Vergilerin Mali Güç Ölçütüne Uygun Olarak Belirlenmesi

N.K.M. v. MACARİSTAN DAVASI (14 Mayıs 2013; 4 Kasım 2013 final):

Olay: Başvuran yaklaşık otuz yıldır devlet hizmetinde memur olarak çalışmaktayken kamusal önlemler neticesinde işten çıkarılmış; bu nedenle kıdem tazminatına hak kazanmıştır. Ancak yürürlüğe giren bir düzenleme ile belli bir miktarı aşan kıdem tazminatlarına %98 oranında vergi uygulanması öngörülmüştür. Söz konusu vergi de işveren tarafından kesilip vergi idaresine aktarılmıştır. Başvuran tarafından katlanılan vergi oranı yaklaşık olarak %52 olup ülkedeki gelir vergisi oranı ise %16'dır.

Başvuran, kıdem tazminatına uygulanan %98 oranındaki verginin 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme müdahalenin kamu yararına uygunluğunu araştırırken mali krizin negatif etkilerinin başvuru ve onun konumunda bulunanlara yüklenmesinin doğru olmadığını vurgulamış ve "ölçülülük ilkesi" ile birlikte bir değerlendirme yapmıştır. Mahkeme ölçülülük değerlendirmesinde, vergisel önlemlerin amacın gerçekleştirilmesi bakımından "elverişliliği"nin, "sosyal adalet" olgusunun ve "çelişmeli" yargısal sürecin göz önünde bulundurulması gerektiğini vurgulamıştır.

Tüm bu değerlendirmelerin ışığı altında AİHM, "kıdem tazminatına uygulanan %98 oranındaki verginin yalnızca belirli bir kesimi hedef alması, yeni düzenlemenin hiçbir süreç öngörülmeksizin derhal uygulanması, yapılan müdahalenin neredeyse tüm kazanılmış haktan yoksunluğa sebep olması, ölçüsüz olması ve mükellefler üzerinde aşırı bir yük getirmesi gerekçeleriyle yapılan müdahalenin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir."

Netice itibariyle Mahkeme oybirliğiyle 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiğine, devletin başvurana 11,000 avro maddi ve manevi tazminat ile masraf ve giderleri için de 6,000 avro ödemesine hükmetmiştir.

R.SZ v. MACARİSTAN DAVASI (2 Temmuz 2013; 4 Kasım 2013 final):

Olay: Başvuran yaklaşık 11 yıldır devlete ait bir limitet şirkette istihdam edilmiştir. Yapılan karşılıklı anlaşma neticesinde başvuranın işine son verilmiş ve işten çıkarma tazminatı ödenmiştir. Başvuranın alacağı bu aşamada %17 ve %32 arasında vergilendirilmiştir. Ardından gelir vergisi kanununda yapılan bir değişiklikle geçmişe etkili olarak %98 oranında bir vergilendirme daha yapılmıştır.

Başvuran, kıdem tazminatına uygulanan %98 oranındaki vergi nedeniyle 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi uyarınca mülkiyet hakkından haksız bir biçimde yoksun bırakıldığı iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, Almanya örneği üzerinde durmuş ve %50'yi aşan vergi oranının anayasaya aykırı bulunduğunu, üst gruptakiler bakımından OECD ülkelerinin gelir vergisi ortalamasının 1981'de %64.7, 1990'da %50.6, 2000'de %46.5 ve 2010 yılına gelindiğinde de %41.7 olduğunu ifade etmiştir.

Mahkeme, başvuranın bu tazminatı gelir vergisi kanununda değişiklik yapılmadan birkaç ay önce almış olduğunu, böyle bir değişiklik neticesinde aldığı paranın neredeyse tamamını vergi olarak geri ödemek zorunda kalabileceğini öngöremeyeceğini, aldığı tazminatı bunu öngöremeyerek kullanmış veya harcamış olabileceğini vurgulamıştır.

Bu bulgular neticesinde Mahkeme, kesilen miktarın başvurana aşırı bir yük getirdiği neticesine varmıştır. Bu oranın kamu bütçesinden doğrudan veya dolaylı olarak ödeme yapılmış sadece "belli bir kesimi" hedef alması, mahkemenin tespitini daha da belirgin hale getirmiştir. Mahkeme dava konusu oranın, ekonomik kriz zamanında devlet bütçesinin yararı için olduğunu varsayarak vatandaşların çoğunun karşılaştırılabilir ölçüde kamu yüküne ortak olmak zorunda olmadığını vurgulamıştır. Başvuran kazanılmış hakkından mahrum bırakılmıştır. Mahkemenin görüşüne göre, iyi niyetli, hukuka inanan ve hukuk kurallarına ve sözleşmelere uyan insanlar çok özel ve zorlayıcı nedenler olmadıkça yıldırlmamalıdır. Bu yüzden oranın makul olduğu kabul edilemez.

Yukarıdaki hususlar 1 Nolu Protokol'ün 1 numaralı maddesinin ihlal edildiğinin tespiti için mahkemece yeterli görülmüştür. Netice itibariyle AİHM, oybirliğiyle 1 Nolu Protokol'ün 1 numaralı maddesinin ihlal edildiğine, devletin

başvurana maddi ve manevi tazminat olarak 25,000 avro, masraf ve giderler için de 3,400 avro ödemesine karar vermiştir.³⁶⁷

III. Vergi Para Cezalarının Mükelleflerin Mali Durumu Üzerinde Aşırı Bir Yük Yaratmaması

MAMIDAKIS v. YUNANİSTAN DAVASI (11 Ocak 2007; 11 Nisan 2007 final):³⁶⁸

Olay: Başvuran petrol ihracatıyla uğraşan bir petrol şirketinin başkanıdır. Gümrük soruşturma bürosu başvuran hakkında kaçakçılık nedeniyle 3 milyon avro gümrük para cezası kesmiştir. Ayrıca başvuran, diğer kişiler hakkında verilen 4 milyon avro para cezasından da müteselsil sorumlu tutulmuştur.

İç hukuk yollarının tüketilmesinin ardından konu AİHM'e taşınmıştır.

AİHM: AİHM uygulanan para cezalarının kişiler ve onların mali durumları üzerinde aşırı bir yük yaratmaması gerektiğini vurgulamıştır.

Mahkeme mevcut davada söz konusu müdahalenin iç mevzuata uygun olduğunu ve kaçakçılığın cezalandırılması gibi meşru bir amacının bulunduğunu kabul etmektedir. Ancak, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki makul denge açısından yapılan değerlendirme neticesinde, uygulanan cezanın son derece yüksek olduğuna kanaat getirmiştir. Sözleşmeciler devletlerin bu konuda takdir yetkisi bulunmasına karşın, bu kadar yüksek bir para cezası meşru amacın gerçekleştirilmesi noktasında orantılı değildir. Bu nedenle AİHM oybirliğiyle, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiğine, devletin başvurana manevi tazminat olarak 10,000 avro, masraf ve giderleri için de yine 10,000 avro ödemesine karar vermiştir.

IV. Mükellef Hakkında Uygulanan Vergi Güvenlik Tedbirlerinin Makul Olması

HENTRICH v. FRANSA DAVASI (22 Eylül 1994):

Olay: Fransız vatandaşı olan ve Strasbourg'da yaşayan Bayan Liliane Hentrich ve eşi, 150.000 FRP (Fransız Frangı) ödeyerek Strasbourg'da arazi satın almışlardır. Sonrasında, alıcılara icra memuru tarafından resmi bir yazı tebliğ edilmiştir. Tebliğ edilen bu yazı ile Fransız Hazinesi'nin, satış sözleşmesinde beyan edilen satış bedelini çok düşük bulduğu belirtilerek, Hazine'nin söz konusu arazi ve buna bağlı aynı haklar üzerinde "önalım hakkı"ni kullanacağı bildirilmiştir.

³⁶⁷ Aynı yönde karar için bkz. Gall v. Macaristan davası; 25 Haziran 2013; 4 Kasım 2013 final.

³⁶⁸ Karar metni Fransızca olduğu <http://caselaw.echr.globe24h.com/0/0/greece/2011/09/14/case-of-mamidakis-against-greece-106905-35533-04.shtml>, <http://caselaw.echr.globe24h.com/0/0/greece/2007/01/11/mamidakis-v-greece-2905-35533-04.shtml> sitelerindeki tercümesinden yararlanılmıştır. (Erişim Tarihi: 02.03.2015)

Bayan Hentrich, satın aldığı arazi üzerinde “fiili kamulaştırma” olarak açıkladığı önalım yetkisi kullanılmasının Ek 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesi kapsamında mülkiyet hakkını ihlal ettiği gerekçesiyle konuyu AİHM’e taşımıştır.

AİHM: Vergi kaçığının önlenmesi (daha az tapu harcı ödemek amacıyla tapudaki satış bedelinin düşük gösterilmesi), kamu yararı içeren meşru bir hedeftir. Dolayısıyla bu amacı gerçekleştirmek için kullanılan önalım yetkisi, “keyfi” olmadıkça ve “adil” bir usulle kullanılırsa, eleştiri konusu olmayacaktır.

Mahkeme, ilgililerin kendileri hakkındaki önalım önlemini etkin bir biçimde tartışamaması, önlemin sınırları konusunda devletin çok geniş takdir yetkisi bulunmasının bu yetkiyi öngörülemez ve gerekçesiz kılması gibi nedenlerle önalım yetkisinin, kötü niyetli davrandığına dair hiçbir kanıt bulunmayan başvurana bireysel ve aşırı yük getirdiğine ve bu durumun müdahaleyi orantısız yaparak mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir.

Sonuç olarak AİHM; 4’e karşı 5 oyla 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinin ihlal edildiğine, devlet tarafından masraf ve giderler için başvurana 50,075 FRP ödenmesine, maddi tazminat bakımından adil tazminin karara hazır olmadığına, Devletin araziyi geri vermemesi durumunda arazinin mevcut piyasa değerine göre hesaplanan maddi tazminatın başvurana verilmesi gerektiğine, bu noktada Devletle başvurunun anlaşabileceğine, manevi tazminat ödenmesine ise gerek olmadığına oybirliğiyle karar vermiştir.

GASUS DOSİER VE FORDERTECHNİK GMBH v. HOLLANDA DAVASI (23 Şubat 1995):

Olay: Atlas isimli bir Hollanda firması, Gasus’dan beton karıştırıcı ve yardımcı ekipman sipariş etmiştir. Gasus firması satışın, malların bedeli tam olarak ödenene kadar mülkiyetinin kendilerinde kalması şartıyla gerçekleştirebileceğini Atlas firmasına bildirmiş ve satış bu koşul altında gerçekleşmiştir. Gasus tarafından Atlas firmasına toplamda 125,401.24 Alman Markı tutarında fatura yollanmış; ancak şikayet öncesi döneme ilişkin olarak yalnızca 21,672 Alman Markı tutarında ödeme alınabilmiştir. Makine, bu süreçte, Gasus tarafından Atlas’ın mülküne kurulmuştur.

Bir süre sonra Atlas firması mali sıkıntı içerisine girmiş, vergi borçlarını ödeyememiştir. Bunun üzerine vergi icra dairesi, Atlas firmasının tesislerindeki bütün taşınır malları icra yoluyla satışını gerçekleştirmek için haczetmiştir. Dolayısıyla Hollanda Vergi İdaresi, beton karıştırıcıya da el koymuştur. Atlas, mali yükümlülüklerini yerine getiremediği için, hakkında moratoryum kararı verilmiş, ardından da iflası ilan edilmiştir.

Olay: Bulves bir anonim şirkettir. Başvuran şirket bir başka şirketten mal satın almıştır. Alıcı şirket, satın alınan mal bedelini ve KDV'yi satıcıya ödemiştir; bu işlemi defterlerine kaydetmiş ve KDV beyannamesini de vermiştir. Ancak satıcı bu işlemi sonraki aylarda defterlerine kaydetmiş ve beyannamesinde göstermiştir.

Vergi dairesi, başvuran şirket hakkında KDV denetimi başlatmış; inceleme sırasında yapılan çapraz denetimler sonucunda söz konusu iki şirketin farklı tarihlerde defter kaydı yaptığı gerekçesiyle başvuranın ödemiş olduğu KDV'yi indirim konusu yapma talebi reddedilmiş ve faiziyle birlikte KDV'yi ödemesini istemiştir.

Başvuran ödemiş olduğu KDV'yi faiziyle birlikte tekrar ödemek durumunda kaldığını ileri sürerek Sözleşme'ye ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, başvuran şirketin KDV ile ilgili beyan yükümlülüğüne tam olarak uymuş olduğunu; ilaveten satıcının da iki ay gecikmeyle de olsa beyan yükümlülüğüne uyduğunu tekrarlamıştır. Netice itibarıyla bu zincirde KDV'nin devlet bütçesine intikal ettiği vurgulanmıştır. Bu anlamda başvuran şirketin KDV indirim talebinin reddedildiği tarihte, devlet hazinesi bakımından herhangi bir olumsuz etki bulunmamaktadır. Hatta aksine, söz konusu vergi iki kez hazineye ödenmiştir.

Sözleşmeciler devletlerin KDV'nin beyanı ve ödenmesi konusunda bir suiistimal bilgisi aldıklarında bunu önlemek, durdurmak veya cezalandırmak için bir takım önlemler alabileceklerini; ancak böyle bir bulgu olmamasına rağmen, yükümlülüklerini yerine getiren ve satıcının yükümlülüklerine uygun hareket edip etmediğini kontrol etme imkânı bulunmayan alıcının, satıcının yükümlülüklerine uymaması nedeniyle cezalandırılmasının makul kabul edilemeyeceğini, bunun toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil dengeyi bozduğunu belirterek oybirliğiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.³⁶⁹

Sonuç olarak AİHM oybirliğiyle, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlali dolayısıyla devletin başvurana 1,953 avro maddi tazminat ve masraf ve giderler için de 2,377 avro ödemesine karar vermiştir.

MELO TADEU v. PORTEKİZ DAVASI (23 Ekim 2014; 23 Mart 2015 final):³⁷⁰

Olay: 1999 yılında vergi idaresi, V şirketinin vergi borcu nedeniyle şirketin "de facto yöneticisi" (yöneticilik için gerekli yeterlilikleri sağlamayan ancak

³⁶⁹ Aynı yönde bir başka karar için bkz. Business Support Centre v. Bulgaristan; 18 Mart 2010; 18 Haziran 2010.

³⁷⁰ Karar metni Fransızca olduğundan http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf sitesindeki tercümesinden yararlanılmıştır. (Erişim Tarihi: 20.05.2016)

yöneticinin hak ve sorumluluklarına sahip olarak kanun karşısında şirket adına sorumlu tutulan yönetici) olduğu iddiasıyla bir şirket çalışanına başvurmuştur. Vergi idaresince yürütülen incelemeye paralel olarak savcılıkça da soruşturma başlatılmış ve çalışan ceza mahkemesince vergi kaçakçılığı suçlamasıyla yargılanmış ancak şirketin yöneticisi olarak kabul edilemeyeceği anlaşıldığından beraat etmiştir.

Buna karşın vergi idaresi, şirket ve çalışanı hakkında icrai takibat başlatmış ve 2000 yılında şirketin vergi borcu nedeniyle çalışanın bir başka şirket olan B şirketindeki hissesi haczedilmiştir.

Şirket yöneticisi olmadığı halde şirketin vergi borcu nedeniyle bir başka şirketteki hissesi haczedilen çalışan, AİHS'in 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi uyarınca, mülkiyet hakkından barışçıl bir biçimde yararlanma hakkının haksız bir biçimde ihlal edildiğini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: AİHM masumiyet karinesi ihlaline ilave olarak aynı zamanda üçe karşı dört oyla başvuranın mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme, Portekizli yetkililerin toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengeyi sağlayamadığına kanaat getirmiştir. Mahkemeye göre burada yapılması gereken, başvuran ceza mahkemesince beraat ettikten ve şirketin de facto yönetici olmadığı tespit edildikten sonra, hisse senetlerindeki takibatın kaldırılmasıdır. Sonuç itibarıyla AİHM, ilgili devletin başvurana manevi tazminat olarak 4,300 Avro ile masraf ve giderleri için 6,154 Avro ödemesine karar vermiştir.

EAST/WEST ALLIANCE LIMITED v. UKRAYNA DAVASI (23 Ocak 2014; 2 Haziran 2014 final):

Olay: Başvuran şirket İrlandalı olup Ukrayna havayoluna ait pek çok uçağa sahiptir. Mali polis tarafından vergi kaçakçılığı şüphesiyle, başvuran şirketin de içerisinde yer aldığı bir konsorsiyum binasında aramalar gerçekleştirmiş, pek çok evraka el konmuştur.

Ukrayna mahkemeleri gerçekleştirilen zaptın hukuksuz olduğuna karar vermiştir. Bölge Mahkemesi de uçakların sahiplerine iadesine karar vermiştir. Bu karar onanmıştır. Ancak vergi idaresi, uçakların devlete geçtiğini ifade etmiş, bu kararı dikkate almamış ve uçakları iade etmemiştir. Ayrıca bir kısım uçağı da üçüncü kişilere satmıştır.

Şirket, kendileri hakkında cezai takibat bulunmadığı ve vergi borçlarının da bulunmadığı, hukuka aykırı ve keyfi bir müdahale sonucunda malvarlıklarından yoksun kaldıkları, 6 adet uçağın hukuka aykırı bir biçimde zaptı nedeniyle 1 Nolu

Protokol'ün 1. maddesinde yer alan mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Uçaklara el konulmasının yasadışı olduğunu, Ukrayna mahkemelerinin de teyit ettiği şekilde iç hukuku ihlal ettiğini söylemiştir. Ayrıca, başvuranın mülkiyet hakkı üzerindeki bu yasadışı kısıtlamanın "uzunluğu" da keyfi bir uygulama olup hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Sonuç olarak AİHM 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiğine, başvuran şirkete 5 milyon avro tutarında maddi ve manevi tazminat ile masraf ve giderler için de 8,000 avro ödenmesine karar vermiştir.

V. Vergisel Düzenlemelerin Geriye Yürütülebilmesi

THE NATIONAL AND PROVINCIAL BUILDING SOCIETY, THE LEEDS BUILDING SOCIETY AND THE YORKSHIRE BUILDING SOCIETY v. İNGİLTERE DAVASI (23 Ekim 1997):

Olay: Bu davada üç başvuranın hepsi de 1986 tarihli Yapı Kooperatifleri Kanunu'na göre kurulmuş yapı kooperatifleridir. Birleşik Krallıkta yapı kooperatiflerine yatırım yapalar elde etmiş oldukları faiz geliri üzerinden gelir vergisi ödemek durumundadırlar. Süregelen uygulama kapsamında ödenen toplam faiz üzerinden hesaplanan vergi stopaj yöntemiyle tahakkuk etmekteydi. Ancak Birleşik Krallık, 1987 yılından itibaren faizlerin vergilendirme rejiminde değişikliğe gitmiştir. Bu değişiklikle getirilen yeni sistem, eski ve yeni sistemin bir arada uygulandığı bir ara dönem yaratmıştır. Dava açan mükellef kooperatif A, açtığı davayı kazanarak ödediği fazla vergileri geri almıştır. Bunun üzerine aynı durumda olan başka mükellefler de dava açmaya başlamışlardır.

Hükümet 1991 yılında yeni bir yasa çıkararak "geçmişte faizler üzerinden alınan vergilerin iade edilmeyeceği" düzenlemesini getirmiş ve böylelikle geçmişe etkili bir yasa ile mükelleflerin iade hakları ellerinden alınmıştır. İç hukuktan sonuç alamayan ve çifte vergilendirmeye maruz kaldıklarını düşünen mağdur mükellefler konuyu AİHM'e taşımıştır.

AİHM: Birleşik Krallık lehine karar vermiştir ve ara dönem uygulmasının çifte vergilendirme yaratmadığına dikkat çekmiştir. Mahkemeye göre bu tür özel tüzel kuruluşların, yeni bir vergi ödeme sisteme geçilmesi suretiyle beklenmedik bir fayda sağlamamalarında ve dikkatsizlik nedeniyle oluşan bazı kasıtsız kusurları bahane ederek hazinenin gelirine itiraz etmemelerinde kamunun açık yararı söz konusudur. Başvuran kooperatifler, boşluk dönemi için öngörülen geçiş düzenlemesi uyarınca da kendilerine yapılan ödemelerin vergilendirileceği dikkate alındığında, söz konusu yeni vergi sisteminin kendilerini bireysel ve aşırı bir yükün altına soktuğunu

kanıtlanamamışlardır. Toplanmış vergilerin meşruluğu konusunda belirsizlik olmamasında kamu yararı bulunmaktadır ve bu yarar başvuruların dolaylı olarak elde etmeye çalıştıkları menfaatle karşılaştırıldığında daha önemlidir.

Tüm bu nedenlerle alınan tedbirin meşru bir amacı olduğu gerekçesiyle AİHM, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil dengenin bozulmadığına; bu nedenle de 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir.

STERE VE DİĞERLERİ v. ROMANYA DAVASI (23 Şubat 2006):

Olay: Bu davada başvurular üç emekli askerdir. Romanya Devleti 1999 yılında, erken emeklilik hakkından yararlananların emekli maaşlarına vergi muafiyeti getirmiştir. 2000 yılında bu davanın başvuruları olan üç asker emekliye ayrılmıştır. Sonrasında bu imkân ortadan kaldırılmış ve geçmişe etkili olarak bu emekli maaşları vergi kapsamına alınmıştır.

Bunun üzerine başvurular muafiyet kapsamında oldukları bu nedenle de kendilerinden haksız olarak kesinti yapıldığı iddiasıyla ilgili mercilere başvurmuş ve haklı olduklarına kanaat getirilmesinin ardından başvurulara gereken iade yapılmıştır. Ardından karar bozulmuş ve iade edilen tutarların başvuranlardan yeniden tahsiline karar verilmiştir. Başvurular, kesin hüküm niteliğindeki bir karar neticesinde almış oldukları paraları yeniden ödemek durumunda bırakılmalarının mülkiyetten barışçıl bir biçimde yararlanma haklarını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, kesin hükümle sonuçlanmış yargı kararlarına "hukuki belirlilik" ilkesi gereğince saygı gösterilmesi gerektiğini, nihai kararların iptal edilmesinin kamu güvenini azaltarak "hukukun üstünlüğü" ilkesini de ihlal edeceğini, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin tek başına geçmişe etkili vergi yasaları çıkarılmasını yasaklamadığını ancak mevcut davadaki koşullarda, devletlerin vergilendirme konusunda sahip oldukları geniş takdir yetkisine karşın hukuki belirlilik ve hukukun üstünlüğü ilkelerinin ihlal edildiğini belirterek mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ve devletin başvuranlara 1,000 avro manevi tazminat ödemesine karar vermiştir.

DI BELMONTE v. İTALYA DAVASI (16 Mart 2010; 16 Haziran 2010 final):³⁷¹

Olay: İtalya vatandaşı olan başvuran Pietro Bruno di Belmonte'nin İspika'da bir arsası vardır. Başvuranın arsası üzerinde kamulaştırma yapılmıştır.

³⁷¹ Karar metni Fransızca olduğundan <http://www.kaydulhukuk.com/hukuk-makaleleri/52-vergi-hukuku/7013-kamulastirma-bedelinden-stopaj-kesintisinin-muelkiyet-hakki-ihali-oldugu-hakkinda-dibelmonte-italya-karari.html> sitesindeki tercümesinden yararlanılmıştır. (Erişim Tarihi: 29.05.2015)

Kamulaştırmanın yapıldığı sırada yürürlükte olan mevzuat uyarınca kamulaştırma bedeli ödemeleri vergiye tabi değildir.

1992 yılında kamulaştırma gelirleri üzerine %20 oranında stopaj uygulaması başlatılmıştır. Arsa sahibine kamulaştırmanın yapıldığı yıl ödenmesi gereken kamulaştırma bedeli, idare ile çıkan birtakım uyuşmazlıklar nedeniyle gecikmiştir. Bu nedenle idare kamulaştırma bedelini %20 oranındaki vergiyi keserek ödemiştir.

AİHM: Somut olayın şartları içerisinde idarenin yargı kararlarını uygulanmasında bir aksaklık olmasaydı başvuran yeni hükümler getiren Kanun'un yürürlüğünden önce kamulaştırma tazminatına vergisiz olarak ulaşacaktı. Bu şartlar altında Mahkemeye göre, yeni Kanun'un başvuranın kamulaştırma tazminatına uygulanması, başvuran için aşırı bir yük oluşturmaktadır. Yerel idarenin yargı kararlarını yerine getirmemesi ve ertelemesi başvuruyu yeni vergi sistemi ile karşı karşıya bırakmıştır. İdarece başvurana verilmesi gereken tazminat vaktinde ve tam olarak ifa edilmiş olsaydı başvuran yeni vergiler ile karşı karşıya gelmemiş olacaktı.

Bu durum karşısında Mahkeme oybirliğiyle başvurana karşı somut olayda uygulanan vergi nedeniyle 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi ile güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. Mahkeme ihlali tespit ederek devletin, oluşan zararı karşılaması ve somut olayda mevcut durumun zarardan önceki hale getirilmesi gerektiğini ortaya koymuştur. Buna göre de Mahkeme, Sözleşmenin 41. maddesi uyarınca 1,100.000 avro maddi ve 3,000 avro da manevi tazminat ödenmesine hükmetmiştir.

VI. İdari ve Yargısal Makamların Davranışlarının Birbiriyle Tutarlı Olması
JOKELA v. FİNLANDIYA DAVASI (21 Mayıs 2002; 21 Ağustos 2002
final):

Olay: Bu davada ilk başvuran vefat eden Bay Jokela; diğer başvuranlar ise onun gayrimenkulünden yararlanan çocuklarıdır. Başvuranın arazisi üzerinden yol geçecek olması nedeniyle kamulaştırma yapılmıştır. Arazi için, öngörülen veraset vergisi matrahı, kamulaştırma bedelinin kat ve kat üzerinde tespit edilmiştir. Söz konusu dava da bu farklılık nedeniyle AİHM önüne taşınmıştır.

AİHM: Mahkeme değerlendirmelerini önce kamulaştırmaya, sonra veraset vergisine ilişkin olarak yapmış ancak bununla yetinmeyerek en son, kamulaştırma ve veraset vergisinin "kümülatif" etkisini de göz önünde bulundurmıştır.

AİHM Sözleşmenin, "teorik" ve "hayali" hakları değil, "pratik" ve "etkili" hakları korumak için tasarlandığını belirttiikten sonra, her ne kadar ayrı ayrı yapılan değerlendirmeler neticesinde müdahalenin iki farklı boyutu bakımından 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesine aykırılık tespit edilmemişse de, aynı zamanda bunların

kümülatif etkisi bakımından başvuruların aynı Protokol'ün 1. maddesinin 1. cümlesi ile korunan ve genel kural olan mülkiyet hakkından barışçıl bir biçimde yararlanma hakkının da ihlal edilip edilmediğinin değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır.

Mahkemeye göre başvuruların, idari ve yargısal makamların arazinin piyasa fiyatını belirlemede "makul ve tutarlı bir yaklaşım" göstermelerini bekleme konusunda meşru beklentileri vardır. Eğer makul ve tutarlı bir yaklaşımda bulunulmamış olsa dahi, farklı değerlerin nedenlerinin açıklanmasını beklemeleri de meşru bir beklentidir. Söz konusu olayda ise ne tutarlılık ne de tutarsızlığa ilişkin bir açıklama vardır. AİHM oybirliğiyle, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin 1. fıkrasının ilk cümlesinde yer alan ve genel kural olan mülkiyet hakkından barışçıl bir biçimde yararlanma hakkının ihlal edildiğine, adil tazmine ilişkin olarak 1.600 avro maddi, 1.300 avro manevi tazminat, masraf ve giderlere karşılık olmak üzere de 11.000 avro ödenmesine karar vermiştir.

VII. Mükellefe Yapılan Vergi İadesine Faiz Uygulanması

EKO-ELDA AVEE v. YUNANİSTAN DAVASI (9 Mart 2006; 9 Haziran 2006 final):

Olay: Eko-Elda Avee anonim şirketi petrol ürünleri alanında faaliyet göstermektedir. Şirket, 1987 yılında elde ettiği gelirleri gösteren beyannamesini vergi idaresine vermiş ve bu beyannamede zararda olduğunu bildirmiştir. Bu nedenle vergi idaresinin, daha önce ödenen ve bildirilen zarar neticesinde haksız (yersiz) hale gelen vergiyi, şirkete iade etmesi gerekmiştir. Devlet vergiyi, şirkete iade etmiştir. Ancak faiz talebi reddedilmiştir.

AİHM: Mahkeme içtihadı, borcun ödenmesindeki gecikme nedeniyle idarenin gecikme faizi ödemesi gerektiği yönündedir. Aksi takdirde, ödenecek tazminatın zarar giderici özelliği azalmaktadır. Özellikle de peşin olarak yapılan vergi ödemelerinden doğan mali yükümlülük, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi ile getirilen güvenceye zarar verebilir niteliktedir.³⁷²

Bu davada AİHM, haksız olarak alınan verginin davacı olan şirkete, iade talebiyle başvuru yapılan tarihten 5 yıl ve yaklaşık 5 ay sonra geri verildiğini saptamıştır. Bu bağlamda, uzun süreli gecikmeye rağmen, idarenin faiz ödemeyi reddetmesinin genel kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki adil dengeyi bozduğu ifade edilerek, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiğine, davalı devletin 120.000 avro maddi tazminat ile 4.000 avro yargılama gideri ve masrafı, ayrıca bu

³⁷² Bu anlamda bkz. Buffalo S.r.l. Liquidation v. İtalya, parag. 32.

tutar üzerinden vergi olarak hesaplanacak tutarı davacı şirkete ödemesine oybirliğiyle karar verilmiştir.

VIII. Mükellefe Yapılan Vergi İadesinin Makul Bir Sürede Yapılması, Geciktirilmemesi

INTERSPLAV v. UKRAYNA DAVASI (9 Ocak 2007; 23 Mayıs 2007 final):

Olay: Intersplav ortak girişimi Ukrayna'da, %20 oranında KDV'ye tabi olarak, geri dönüştürülmüş hurda metalden mal üretimiyle uğraşmaktadır. Üretilen malın büyük bir kısmı KDV'ye tabi olmaksızın ihraç edildiği için, teşebbüsün KDV iadesi alma hakkı bulunmaktadır.

Vergi dairesindeki aksaklıklar nedeniyle Nisan 1998'den beri KDV iadeleri ve buna bağlı olarak tazminatlarla ilgili tutarların onaylanmasında sistematik gecikmeler yaşanmaktadır. Aynı sebeple Intersplav ortak girişimi de, KDV iadesindeki gecikme nedeniyle hak kazanmış olduğu tazminatını alamamıştır. Intersplav, gecikmiş KDV iadeleri nedeniyle ortaya çıkan tazminatının ödenmemesi nedeniyle, vergi idaresi ve hazine aleyhine 140'dan fazla dava açmıştır. Ancak onay prosedürünün gerçekleşmemesi nedeniyle lehe çıkan kararlar uygulanamamıştır.

AİHM: Mahkemenin görüşüne göre somut olayda devlet yetkilileri, KDV iadesi sistemi ile ilgili herhangi bir suiistimale ilişkin bir bilgiyi edinince, bunu durdurmak, önlemek veya önlemek için gerekli tedbirleri almak durumundadırlar. Ancak bu türden kötü niyetli uygulamalara, başvuranın doğrudan katılımına dair herhangi bir gösterge olmadan hükümet tarafından ileri sürülen KDV iadeleriyle ilgili genel durum hakkında argüman kabul edilemez. Yerel mahkemelerin başvuran lehine verdiği karar dahi, vergi idaresinin süregelen KDV iadesini geç ödeme uygulamasını önlemeye çare olmamıştır. Yetkililerin sistematik yanlışlıkları başvurana aşırı yük dayatılması ile sonuçlanmıştır.

Tüm bu nedenlerle Mahkeme, başvuranın mülkiyet hakkına yapılan bu müdahalenin orantısız olduğunu düşünmektedir. Söz konusu ödemelerin ne zaman yapılacağı konusundaki belirsizlik kamu yararı ile bireyin çıkarları arasındaki adil dengeyi bozmuştur. Bu durum birey için orantısız ve aşırı bir yük oluşturmaktadır. Bu nedenle 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi ihlal edilmiştir. AİHM, adil tazmin ile ilgili kararında, oybirliğiyle başvurucu şirkete 25.000 avro maddi tazminat ile masraf ve giderler bakımından 560 avro ödenmesine hükmetmiştir.

BUFFALO S.R.L. IN LIQUITATION v. İTALYA DAVASI (3 Temmuz 2003; 3 Ekim 2003 final):³⁷³

³⁷³ Karar metni Fransızca olduğu için, Human Rights Case Digest The European Convention System, Volume 14, January-December 2003; s. 379-380,

Olay: Buffalo Sri, ticari faaliyetleri 1994 yılında durdurulmuş ve şirket bu tarihten itibaren gönüllü tasfiye sürecine girmiş bir limitet şirkettir. Şirket devlete, 1985-1992 yılları arasında tahakkuk eden tutarın üzerinde, fazladan kurumlar vergisi ödemiştir. Dolayısıyla şirketin, fazla ödemiş olduğu vergiyi iade alma hakkı doğmuştur. Devlet de, 1997 yılında gerekli ödemeleri yapmaya başlamış, ancak o sırada iade tutarının tamamı ödenmemiştir. Bunun neticesinde şirket, bankalar ve özel şahıslardan finansman temin etmek durumunda kalmıştır. Şirketin banka ve özel şahıslara, almış olduğu para nedeniyle ödemiş olduğu faiz, devletin ödediği vergi iadelerindeki faizi aşmış, şirket fazladan maliyet yükü altında kalmıştır.

AİHM: Mahkeme, fazla ödenen verginin iade edilmemesinin mülkiyet hakkına müdahale olduğunu söylemiştir. Burada şirketin vergi iadesi ödemelerinde ölçüsüz gecikmelere maruz kaldığı ifade edilerek, AİHS'nin 1 nolu Protokol'ünün 1. maddesi çerçevesinde koruma altında olan mülkiyet hakkının zedelendiğine karar verilmiştir. Burada şirketin mallarını barışçıl bir biçimde kullanma hakkına müdahale edildiğine kanaat getirilmiştir. İadelerin zamana yayılarak yapılması mükellefin üzerinde önemli bir yük yaratmaktadır.

Sonuç olarak AİHM, 1 nolu Protokol'ünün 1. maddesinin ihlal edildiğine, adil tazmin sorununun ise karara hazır olmadığından saklı tutulmasına oybirliğiyle hükmetmiştir.

IX. Mükellefin Haksız Çıkması Halinde Ödeyeceği Haksız Çıkma Zammının Makul Olması ve Hangi Zararın Karşılığı Olarak Alındığının Belli Olması

YUKOS v. RUSYA DAVASI (20 Eylül 2011; 8 Mart 2012 final):

Olay: Yukos, petrol üretiminde uzmanlaşmış bir anonim şirkettir. Yukos'un "peçeleme" olarak tabir edilen bir şirketler ağı ile vergi kaçırdığı saptanmıştır. Şirketin 2000, 2001, 2002 ve 2003 yılına ilişkin olmak üzere toplamda ödemesi gereken miktar ceza ve faiziyle birlikte yaklaşık olarak 16 milyar avrodur. Buna ilaveten, şirketin rapora ve ödeme emirlerine riayet etmemesi ve verilen süre içerisinde gönüllü olarak ödeme yapmaması sebebiyle her biri için ayrı ayrı olmak üzere toplam borç üzerinden %7 oranında hesaplanacak şekilde yaklaşık 1.16 milyar avro icra tazminatına hükmedilmiştir. Ardından yaşanan süreç sonucunda Yukos'un hisseleri icra yoluyla satılmış, şirket iflas etmiş ve tasfiye sürecine girmiştir.

Şirket 2000-2003 dönemlerine ilişkin olarak gerçekleştirilen ve "yasadışı", "keyfi" ve "orantısız" olduğunu iddia ettiği vergilendirmenin Sözleşme'ye aykırı

olduğunu ve çok yüksek meblağlara ulaşan “icra tazminatı”nın orantısız olduğunu ileri sürerek AİHM’e başvurmuştur.

AİHM: Mahkemeye göre, borcun tahsili için yapılan masrafların borçludan talep edilmesinde bir yanlışlık yoktur. Aynı şekilde şayet borçlu ödeme emrine ilişkin olarak borcunu gönüllü olarak yerine getirmiyorsa, cezalandırılabilir. Fakat söz konusu olayda karşılaşılan icra tazminatı tutarı, ne masrafla ilişkilendirilebilmiştir ne de gönüllü uyumu sağlamaya yöneliktir. Bu tutar yalnızca şirketin ölümüne yol açmıştır.

Ayrıca Mahkeme, bir önceki yılın vergi tarhiyatına ilişkin olarak suçlu bulunan başvuranın bir sonraki yıl aynı suçu tekrarladığı için cezasının %100 arttırılmasını 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesi ile uyumlu görmemiştir. İlâveten, 1.16 milyar avroyu aşan icra tazminatı da “ölçüsüz” kabul edilerek Protokole uygun bulunmamıştır.

Sonuç olarak AİHM 4’e karşı 3 oyla, 2000-2001 dönemine ilişkin cezalı vergi tarhının, 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesini ihlal ettiğine, 41. madde kapsamında adil tazmin hususunun ise karara hazır olmaması nedeniyle saklı tutulmasına karar vermiştir.

Tazminat konusundaki karar 31 Temmuz 2014 tarihinde verilmiştir. Buna göre oybirliğiyle ihlal tespitinin başvuran şirket için başlı başına bir manevi tatmin sağlaması nedeniyle manevi tazminata karar verilmesine yer olmadığına, 5’e karşı 2 oyla devletin maddi tazminata karşılık olmak üzere şirkete 1,866,104,634 avro ödemesine, 6’ya karşı 1 oyla masraf ve giderlere karşılık olmak üzere devletin şirkete 300,000 avro ödemesine karar verilmiştir.

X. Ulusal Hukuk İle Uluslararası Hukuk Arasında Uyumlaştırma Sorunu Bulunmaması

S.A. DANGEVILLE v. FRANSA DAVASI (16 Nisan 2002; 16 Temmuz 2002 final):

Olay: Başvurucu şirket, Fransız mevzuatı uyarınca KDV’ye tabi olarak sigortacılık sektöründe ticari faaliyetlerde bulunmaktadır. Sonraki bir tarihte Avrupa Toplulukları Konseyi’nin 6 sayılı direktifinin ile sigorta ve reasürans işlemleri vergiden istisna edilmiştir. Bu hüküm 1 Ocak 1978 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

30 Haziran 1978 tarihinde, 26 Haziran 1978 tarihli Avrupa Toplulukları Konseyi’nin 9 sayılı direktifi Fransız Devleti’ne tebliğ edilmiş ve direktif ile Fransız Devletine, 6 sayılı direktifin ilgili maddesinin uygulanması için 1 Ocak 1979 tarihine kadar süre tanınmıştır. Ancak söz konusu direktiflerin geçmişe etkisi olmadığından 6 sayılı direktif, yürürlüğe girdiği tarih olan 1 Ocak 1978 tarihinden, uzatmanın Fransız Devleti’ne tebliğ edildiği tarih olan 30 Haziran 1978 tarihine kadar uygulanmıştır.

Şirket, 6 sayılı direktif uyarınca, hem 1 Ocak-31 Aralık 1987 tarihleri arasında kalan dönem bakımından ödemiş olduğu KDV'nin iadesi için hem de mevzuatın gereken sürede Avrupa Toplulukları hukukuna uyumlandırılmamasından doğan zararının tazmini için Paris İdare Mahkemesinde dava açmıştır. Ancak 8 Temmuz 1982'de talepleri reddedilmiştir.

S.A. Dangeville, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin 2. paragrafındaki düzenleme uyarınca mülkiyetinden yoksun bırakıldığı iddiasıyla davasını AİHM'e taşımıştır.

AİHM: Mahkeme, Topluluk hukuku kuralının uygulanmamasının genel yarara aykırı olduğu kanaatine varmıştır. Mahkeme söz konusu müdahalenin kaynağının herhangi bir yasal müdahale olmadığını, aksine yasa koyucunun iç hukuku Topluluk hukukuna uyumlandırılmamasından ve bu nedenle de idare mahkemesinin sorun hakkında karar vermek zorunda kalmasından kaynaklandığını düşünmektedir.

Tüm bu anlatılanlar ışığı altında AİHM konuyu 1. Kural kapsamında incelemiş, genel yararın, başvuru şirketin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme, mülkiyete saygı, hakkına müdahaleyi gerektirmediğine karar vermiştir.

Ardından Mahkeme, çatışan çıkarlar arasındaki adil dengenin olup olmadığını incelemeye başlamış ve başvuru şirketin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı hakkına yapılan müdahalenin dengeli olmadığına karar vermiştir. Başvuranın mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkının korunması bakımından yeterli güvencelerin olmaması ve şirketin Devlete karşı olan iddialarının reddedilmesi, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil dengeyi bozmuştur.

Sonuç olarak AİHM, oybirliğiyle 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin ihlal edildiğine, ihlal tespitinin başvuru şirket için manevi zarar bakımından başlı başına yeterli adil tazmini sağladığına, Devletin şirkete 21,734.49 avro maddi tazminat ve masraf ve giderler için 21,190.41 avro ödemesine karar vermiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ İÇTİHATLARINA UYUMU

İç hukukumuzda bakılacak olunursa, vergisel bir uygulamanın mülkiyet hakkını ihlal ettiği iddiasının AYM önüne bireysel başvuru yoluyla taşınması halinde, iç mevzuat bakımından AYM'nin değerlendirmelerini, yalnızca mülkiyet hakkına ilişkin olan m. 35 kapsamında yapması yeterli olacaktır. Bu maddeye ilave olarak AYM, temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasına ilişkin olan m. 13 ve vergi ödevine ilişkin olan m. 73'ü de göz önünde bulundurmalıdır.

Ülkemizde 1961 Anayasası mülkiyet hakkını "Sosyal ve İktisadi Haklar ve Ödevler" bölümünde yer alan 36. maddede sosyal bir hak olarak düzenlemiştir. 36. maddede yer alan ifadeler, 1982 Anayasasının 35. maddesinde aynen korunmuştur. Anayasa'nın 35. maddesi bu hakkı; "*Herkes, mülkiyet ve miras hakkına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz.*" şeklinde düzenlemiştir.

Madde metnindeki bu benzerliğe karşın, her iki Anayasa arasında mülkiyet hakkına yaklaşımın farklı olduğunu söyleyebiliriz. 1982 Anayasası mülkiyet hakkını "Kişinin Hakları ve Ödevleri" bölümünde düzenlemiştir. 1982 Anayasası'ndaki düzenleme farklılığı ile bu hak **birincil kuşak haklar** arasında yer almış ve daha güvenceli bir koruma sağlanmıştır.³⁷⁴ Anayasa'nın 91. maddesine göre, sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Bakanlar Kurulunun KHK ile sosyal ve ekonomik hakları düzenleme yetkisi vardır. Lakin kişisel hakları düzenleme yetkisi bulunmamaktadır.

Anayasa, AİHS'de yer alan düzenlemeye uygun olarak mülkiyet hakkını herkese tanımıştır. Dolayısıyla tüm gerçek ve tüzel kişiler mülkiyet hakkına sahiptir. Hatta ve hatta AYM'nin bir kararında belirttiği gibi, 35. maddenin korumasından devlet de yararlanmaktadır. Dolayısıyla Anayasa m. 35 ile sadece özel mülkiyet değil, kamu mülkiyeti de koruma altındadır. AYM bu konuyu bir kararında³⁷⁵ açıkça

³⁷⁴ ETGÜ, Mehmet Akif, *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009, s. 19.

³⁷⁵ Bkz. AYM, E. 1994/49, K. 1994/45-2 sayılı ve 07.07.1994 tarihli kararı.

dile getirmiştir: “Kimi özelleştirme türlerinde kamu mülkiyetine sınırlama getirildiği gibi kamu varlığının satışında da kamu mülkiyeti sona ermektedir. Kamu varlığının azalması, elden çıkarılmasıyla özelleştirilen alanda kamu mülkiyeti ortadan kalkmaktadır. Özel mülkiyet için Anayasa'nın getirdiği koruma ve güvence kamu mülkiyeti için de geçerli olduğundan, özel mülkiyet konusundaki özenin kamu mülkiyeti konusunda öncelikle düşünüleceğinde duraksanamaz. Bu nedenle, kamu mülkiyetinin sona erdirilmesine ilişkin esasların yasayla düzenlenmesi, Anayasa'nın 35. maddesinin getirdiği bir zorunluluktur. Kişisel mülkiyeti güvenceye bağlayan Anayasa'nın kamu mülkiyetini güvencesiz bıraktığı düşünülemez.”

Yine Anayasa, Sözleşme'ye uygun olarak, mülk kavramını oldukça geniş yorumlamakta; miras hakkı dahil malvarlığı değeri olan hemen hemen tüm menfaatleri kapsama dahil kabul etmektedir. Bunun dışında, her iki metin de mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanabileceğini öngörmektedir.³⁷⁶

Anayasa Mahkemesi bir kararında³⁷⁷ mülkiyet hakkının kişiye, başkasının hakkına zarar vermemek ve yasaların koyduğu sınırlamalara uymak koşuluyla, sahibi olduğu şeyi dilediği gibi kullanma, ürününden yararlanma ve tasarruf olanağı verdiğini belirtmiştir.

Türkiye AİHS'e ek 1 Nolu Protokol'ü 19.03.1954 günlü ve 8662 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6366 sayılı ve 10.03.1954 tarihli Kanun'la onaylayıp yürürlüğe sokmuştur. Bireysel başvuru yolundan da bir sonuç elde edemeyen mükellefler, son olarak AİHM'e başvuruda bulunabilecektir.

AİHM'in vergisel bir müdahalenin mülkiyet hakkı ihlaline sebep olduğu iddiasının varlığı halinde izlediği inceleme prosedürüne benzer bir şekilde AYM, incelemelerini özetle şu şekilde gerçekleştirecektir: Vergiye ilişkin davalar bakımından öncelikle, ortada bir mal olup olmadığını araştıracaktır. Vergilerin uygulanması bakımından mükellefler devlete ne kadar ödemede bulunurlarsa, o kadar malvarlıkları azalacaktır. Bu da başvuran tarafından ihlal iddiasıyla talep edilebilir ekonomik bir değer teşkil etmektedir.

İncelemesinin neticesinde dava konusu olan olayda ekonomik bir menfaatin varlığına kanaat getirirse, mülkiyet hakkına yapılan bir müdahalenin olup olmadığını inceleyecektir. Mali ve ekonomik politikalar kapsamında alınacak olan vergisel önlemlerin (kurallar ve uygulamalar), mülkiyet hakkını doğrudan etkilediği, mükellefin malvarlığı üzerinde etki doğurduğu kuşkusuzdur.

³⁷⁶ BOYAR, Oya, a.g.e., s. 506-507.

³⁷⁷ Bkz. AYM'nin E. 2002/112, K. 2003/133 ve 10.04.2003 tarihli kararı.

Son olarak da vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru olup olmadığı araştırılmaktadır. Çünkü her ne kadar Sözleşme’de, mülkiyet hakkına müdahalede bulunabilmesine olanak tanınmışsa da, devletlerin bu konudaki takdir yetkisi sınırsız değildir. Bu noktada Mahkeme, müdahalenin hukuki temele sahip olması, kamu yararı amacını taşıması, orantılı ve ölçülü olması ve yabancılar bakımından uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olması konularını dikkate alarak değerlendirmelerde bulunmakta ve ihlal olup olmadığını tespit etmektedir.

Uluslararası hukukun genel ilkeleri, sadece “vatandaş olmayanlar” açısından uygulanabilir niteliktedir. Bu husus özellikle yabancı şirketlerin Türkiye’deki vergi uygulamaları nedeniyle açabilecekleri davalar açısından önemlidir. Bu ilkeler Türk hukukuna tabi olan şirketlerin Türkiye aleyhine açacakları davalarda ileri sürülememesine karşılık, yabancı şirketlerin Türkiye aleyhine açacakları davalarda ileri sürülebilecektir.³⁷⁸

Şimdi, önce AİHM içtihatlarının ardından da Türk vergi sisteminin AİHM içtihatlarına ne kadar uyumlu olduğunun değerlendirilmesine geçebiliriz.

I. Vergisel Düzenlemelerin Aleni, Öngörülebilir, Belirli Olması ve Birbiriyle Çelişen Mevzuat Hükümlerinin Bulunmaması

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İchtihatlarının Yorumu

Spacek kararı, vergisel düzenlemelerin aleni, öngörülebilir ve belirli olması gerektiğini ortaya koymakta ve bunun nasıl sağlanacağı konusunda da devletlere yol göstermektedir. Hatırlatmak gerekirse alenilik, düzenlemelerin ulaşılabilir olmasını yani yayımlanmasını; öngörülebilirlik ise, kuralın uygulanması halinde doğacak sonuçların tahmin edilebilmesini ifade etmekteydi.

AİHS, kuralların alenilik derecesi hakkında bir düzenleme getirmemiştir. Devletler kuralların nasıl alenileşeceğini ve halka nasıl bildirileceğini kendi takdirlerinde olmak üzere iç hukuklarına göre belirlerler. Mahkeme, bu konuda görüş bildiremeyeceklerini Spacek kararında da belirtmiştir. Ancak devletin seçtiği yöntemin keyfiliğe kaçmaması gerekmektedir. Aksi takdirde Sözleşme’ye aykırı olabilecektir.

Bu davada Mahkeme, bir hükmün bağlayıcı olup olmaması ile aleni olup olmaması arasında fark olduğunu altını çizmiştir. Buna göre, iç mevzuat uyarınca bağlayıcı olarak kabul edilmeyen bir düzenlemenin, eğer düzenlemeden etkilenenler haberdarsa, aleniyeti sağlanmış demektir. Dolayısıyla artık, aleni düzenlemeye uyum sağlanması beklenecektir. Dava konusu olayda Resmi Gazete’de yayımlanma

³⁷⁸ ŞİMŞEK, Suat, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, **Maliye Dergisi**, S. 159, Temmuz-Aralık 2010, ss. 323-345, s. 339.

zorunluluğu olmayan bir tüzük ve yönetmelik vardır. Bunlar iç mevzuata uygun olarak Resmi Gazete’de yayımlanmamış olmasına karşın mali bültende yayımlanmıştır. Başvuran, her ne kadar tüzük ve yönetmelikten haberdar olmadığını ileri sürmemiş olsa da, bunların Resmi Gazete’de yayımlanmadığı için bağlayıcı olmadığını, dolayısıyla da bağlayıcı olmayan bir düzenlememeye aykırı davrandığı iddiasıyla haklarında cezalı vergi tarhiyatı yapılamayacağını ileri sürmektedir.

Sözleşme’ye ek 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinin ilk fıkrasında, kişinin ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabileceği hükme bağlanmıştır. İşte Mahkeme bu davada hukukiliği belirlerken, maddi yasa-şekli yasa ayrımı yapmış ve **yasa teriminden maddi yasanın anlaşılması gerektiğini** vurgulamıştır. Dolayısıyla vergisel düzenlemelerin Sözleşme gereğince yasada öngörülme koşulunu sağlayıp sağlamadığı sorgusu yapılırken sadece şekli anlamda yasalar değil, yasanın altında yer alan diğer düzenlemeler de dikkate alınmalı, tedbirler bir mevzuat normuna dayanmalıdır.

Tedbirlerin hangi mevzuat normlarıyla düzenlenebileceği noktasında ise AİHM, devletlerin takdir yetkisini kabul etmektedir. Bu noktada **normun aleniliğinin ve öngörülebilirliğin sağlanması da devletin takdirinde** olup AİHM, keyfiliğe kaçmaması şartıyla bu konuda görüş bildirmemektedir.

Spacek kararının öngörülebilirlik kriteri bakımından bir diğer önemi tarafı da, **tüzel kişilerin mevzuata hakimiyet konusunda gerçek kişilere göre daha fazla sorumluluk sahibi olmaları gerektiği** meselesidir. Tüzel kişiler, profesyonel danışmanlarla çalışıp mevzuatı yakından takip etmek ve doğacak sonuçlarını da incelemek durumundadırlar. Gerçek kişilerden beklenemeyecek bu özen yükümlülüğü, tüzel kişiler bakımından ise bir mecburiyettir. Bu nedenle de davada şirketin, öngörülebilirlik iddiası kabul edilmemiştir.

Serkov olayında ise, **mevzuatta bir belirsizlik** söz konusudur. Aynı yüksek mahkeme aynı konu hakkında kısa bir süre aralığında içtihat değiştirmiş ve birbirinden farklı iki karar vermiştir. AİHM, hukukun zamanla değişebileceğini, bu nedenle de içtihat değişikliğinin olabileceğini belirttikten sonra, dikkat edilmesi gerekenin **gerekçe** olduğunu vurgulamıştır. Yani yüksek mahkeme bir **ıçtihat değişikliğine gidecekse**, buna neden ihtiyaç duyduğunu belirtmelidir. Aksi takdirde, belirsizlik ortamının doğal bir sonucu olarak **hukuki güvenlik ilkesi zedelenecektir**.

Bu dava AİHM, iç mevzuatın belirsiz olması halinde ve mükellef hak ve borçları konusunda birden fazla yorum yapılabilen bir kuralın bulunması durumunda

idarenin, **mükellef lehine olan yaklaşımı** kabul etmesi gerekliliğine vurgu yapmıştır. AİHM, mükellef lehine yorum ilkesini açıkça kabul etmektedir.

Mükellef haklarının günden güne daha da gelişme gösterdiğini dikkate alacak olursak, mükellef lehine yorumun hem yargı makamlarınca ve hem de idari makamlarca dikkate alınıp uygulanması gerekmektedir. Özellikle de bu davada olduğu gibi, belirsizlik nedeniyle mükellefin hem lehine hem de aleyhine yorum yapma imkânı varsa, mutlaka lehe olan yorumun tercih edilmesi gerekmektedir. Aksi durum, mülkiyet hakkı ihlaline sebep olabilecektir.

Shchokin olayında da, aynı gelirle ilgili olmak üzere, birisi sabit oranlı vergiyi öngören kararname birisi de, artan oranlı vergiyi düzenleyen yönerge olmak üzere **iki çelişik mevzuat** hükmü bulunmaktadır. Mesele böyle bir durumda **hangi hükmün uygulanması** gerektiği noktasında ortaya çıkmıştır.

Bir hukuk devletinde birbiriyle çelişen mevzuat hükümlerinin bulunmaması gerekmektedir. Aksi durum hukuki güvenliği zedeleyecektir. Ancak, zamanla değişen mevzuat hükümleri neticesinde, bazen dikkatsizlik sonucu bazen de kasıtlı olarak çelişkili durumlar yaratılabilmektedir.

Ortada biri mükellefin lehine biri de aleyhine olmak üzere, iki yorum imkânı bulunmasına karşın; yerel idare ve mahkemeler, **mükellefin aleyhine olanı tercih etmiş** ve vergiyi arttırmıştır.

İşte Mahkeme, iki çelişik mevzuat bulunması halinde, **mükellefin lehine olanın uygulanması gerekir**ken, hiçbir meşru gerekçe de ileri sürülmeksizin aleyhe olan hükmün uygulanmasını mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirmiştir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi hukukunun kaynakları asli kaynak (bağlayıcı)-tali kaynak (bağlayıcı olmayan) ayrımına tabi tutulmaktadır. Bu bağlamda Anayasa, yasalar, anlaşmalar, KHK'lar, Bakanlar Kurulu kararları, tüzükler, yönetmelikler ve yeni hüküm getiren genel tebliğler, yeni norm getirdikleri, verginin konusunu, mükellefini veya oranını etkiledikleri için vergi idaresinin, mükellefin ve vergi mahkemelerinin de uymak zorunda olduğu asli kaynaklardır. Tali kaynaklar ise verginin aslını değiştirmeyen, mevcut düzenlemeleri açıklayan kaynaklar olup yeni hükümler getirmeyen genel tebliğler, sirkülerler, muktezalar gibi düzenlemeleri içine almaktadır.³⁷⁹

Asli kaynak niteliğinde olan kaynakların 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesindeki hukukilik terimi kapsamında değerlendirilebileceğine kuşku yoktur. Bu noktada akla,

³⁷⁹ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 22.

mükellefler için bağlayıcı olmayan tali kaynaklarla yapılan bir müdahalenin nasıl değerlendirilmesi gerektiği sorusu gelmektedir. **Spacek** kararından çıkarılan sonuç, bağlayıcı olmayan düzenlemelerin de öngörülebilir olabileceğidir. Şirket, mali bültende yer alan tüzük hükümlerine uymuş, ona göre hareket etmiş ancak yine mali bültende yayımlanan yönetmelik hükümlerine uymamıştır. Her ne kadar yönetmelik hükümleri Resmi Gazete’de yayımlanmadığından genel bağlayıcı olarak kabul edilmese de, başvuran bakımından alenilik ve öngörülebilirlik koşulu sağlanmıştır. Bu nedenle yönetmeliğe aykırı hareket dolayısıyla vergi idaresince gerçekleştirilen cezalı tarhiyatın mülkiyet hakkını ihlal etmediğine karar verilmiştir.

Anayasa’nın mülkiyet hakkına ilişkin olan 35. maddesi, bu hakkın yalnızca kanunla sınırlanabileceğini hükme bağlamaktadır. Dolayısıyla olaya **Türk vergi sistemi açısından baktığımızda, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamalar, mutlaka şekli anlamda kanunla** yapılmalıdır. Tüzük veya yönetmelik hükmüyle bir sınırlama getirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu hakka müdahale söz konusu olduğunda öncelikle, müdahaleye yetki veren bir kanun hükmünün olup olmadığına bakılacaktır.

Kanun koyucu Anayasa’nın 73. maddesi çerçevesinde neyin vergiye tabi olacağını, neyin vergiden istisna olacağını, kimin vergiden muaf tutulacağını belirleme yetkisine sahiptir. Söz konusu bu yetkinin kullanımına anayasal ölçüler ihlal edilmediği sürece müdahale edilemez. Ancak düzenleme alanında bulunan her detayın da kanunla belirlenmesine olanak bulunmadığından kanun koyucu çerçevesini kanunla belirledikten sonra kanunu uygulanmasına ilişkin teknik ayrıntıların düzenlenmesi veya açıklanması ikincil nitelikteki düzenleyici işlemlere bırakılabilmektedir.³⁸⁰

Anayasa’nın 35. maddesinde yer alan düzenlemeye paralel olarak, verginin kanuniliği ilkesinin de düzenlendiği vergi ödevine ilişkin Anayasa’nın 73. maddesinde vergisel yükümlülüklerin aleniliği, hukuki belirliliği ve öngörülebilirliği sağlanmaya çalışılmıştır. Zira kanunilik koşulunun sağlanmasında, kanunun kalitesi de önemlidir.³⁸¹ Anayasa’nın 89. maddesi uyarınca Cumhurbaşkanı, TBMM tarafından kabul edilen kanunları 15 gün içinde yayımlamaktadır. Böylelikle yayımlanan kanunlar aleni kabul edilecektir. Oysaki tüm yönetmelikler Resmi Gazete’de yayımlanmamaktadır. Anayasa’nın 124. maddesine göre hangi yönetmeliklerin Resmi Gazete’de yayımlanacağı kanunla belirtilmektedir.

³⁸⁰ Bkz. 2013/6842 başvuru numaralı ve 20.04.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 83.

³⁸¹ Bkz. 2013/8324 başvuru numaralı ve 23.02.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 53.

AİHM içtihatları ile getirilen aleniliğe ilişkin ilkeleri, Türk vergi mevzuatının aleniliğe ilişkin hükümleri ile karşılaştırdığımızda, **sistemimizde AİHM içtihatlarının asgari koşullarını sağlanmakta ve hatta mükellefler bakımından daha iyi, daha geniş, bir hukuki güvenlik sağlanmaktadır.**³⁸² Türk vergi hukukunda vergiler yalnızca kanunla konulabilmektedir. Kanun dışında bir hukuk normu ile mülkiyet hakkına getirilebilecek bir sınırlama, sınırlamada kamu yararı olsa dahi, Anayasa'nın 35. ve 13. maddesine aykırılık oluşturacaktır. Zira belirtilen hükümlerin ifade tarzı, mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamaların mutlaka şekli anlamda kanun ile yapılması zorunluluğuna işaret etmektedir.³⁸³

İşte Türk vergi sistemi bu yönüyle Sözleşme'den farklılık arz etmekte ve bir anlamda, mükelleflere AİHS'ne göre daha üst düzey, daha güvenceli bir koruma sağlamaktadır.³⁸⁴ Bu anlamda söz konusu hükümlerde AİHS kapsamında bir değişiklik yapılmasına gerek yoktur. Çünkü AİHM, hukukiliği geniş yorumlayarak, kanunların altında yer alan düzenlemelerin, istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin ve hatta örf ve adet hukukunun da hukukilik şartını sağladığını kabul etmektedir.³⁸⁵ Zira AİHS, hem Kıta Avrupası hukuk sisteminin uygulandığı ülkeler de hem de Anglo Sakson hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde uygulandığı için AİHM değerlendirmesini bu yönde yapmak durumundadır. AİHM hukuku organik, şekli anlamda değil maddi anlamda değerlendirmektedir. Zira Avrupa Konseyi sistemi, birden fazla farklı hukuk alanlarını kapsayan geniş bir coğrafyaya hitap etmektedir. İngiliz veya İrlanda hukuk sistemi gibi Common-law hukuku geleneğinden gelenler, çeşitli yasakları içtihat yoluyla da koyabilmektedirler. Dolayısıyla AİHM'in bunları da içerecek bir şekilde hukuku yorumlaması gerekmektedir. Burada önemli olan bireylerin baktıkları zaman nelerin yasak olduğunu görebilecekleri, erişilebilir bir metnin olmasıdır. Ayrıca bireyler, bir norma, bir hukuk kaynağına baktığı zaman kendisine neyin yasaklandığını, gerekirse uygun bir danışmayla öğrenebilmeli ve bilebilmelidir.³⁸⁶ Oysaki Anayasa, tüm sınırlamaların mutlak manada kanunla yapılacağını öngörmektedir.

³⁸² Bkz. 2013/8324 başvuru numaralı ve 23.02.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 52.

³⁸³ Bkz. 2013/3245 başvuru numaralı ve 11.12.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 36-38.

³⁸⁴ Bkz. 2013/6842 başvuru numaralı ve 20.04.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 74.

³⁸⁵ Bkz. 2014/6192 başvuru numaralı ve 12.11.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 41, 42, 47.

³⁸⁶ DOĞRU, Osman, "Kanunsuz Ceza Olmaz İlkesi (AİHS'in 7. Maddesi)", *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 614-620, s. 616.

Yeri gelmişken Anayasa Mahkemesinin Ankara 3. Fikri ve Sınai Haklar Hukuk Mahkemesinin itiraz yoluyla yapmış olduğu başvuru neticesinde vermiş olduğu yakın tarihli bir karara değinmek istiyoruz.³⁸⁷ Yapılan başvuruda, 556 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 7/1 bendinin Anayasa'ya aykırı olduğu itirazında bulunulmuştur. Söz konusu 7. madde marka tescilinde red için mutlak nedenleri düzenlemekte ve "1" bendi de, "*Sahibi tarafından izin verilmeyen Paris Sözleşmesinin 1. mükerrer 6. maddesine göre tanınan markalar*"ı marka tescilinde mutlak red nedeni olarak kabul etmektedir.

Anayasa Mahkemesi ilk olarak, Anayasa'nın herhangi bir maddesinde kanunla düzenleneceği öngörülen bir konunun, Anayasa'nın 91. maddesinin birinci fıkrasının açıkça yasakladığı hükümler ile ilgili olmadıkça ya da Anayasa'nın 163. maddesinde olduğu gibi kanun hükmünde kararname çıkarılamayacağı açıkça belirtilmedikçe kanun hükmünde kararname ile düzenlenmesinin Anayasa'ya aykırılık oluşturmayacağı değerlendirmesinde bulunmuştur. Anayasa'nın 91/1 maddesine göre, sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa'nın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasi haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez. Bu haklar ve ödevler dışında kalan ve kanunla düzenleneceği öngörülen bir konunun, kanun hükmünde kararname ile düzenlenmesi mümkündür.

Anayasa Mahkemesi daha sonra, Anayasa'nın ikinci kısmının "Kişinin Hakları ve Ödevleri" başlıklı ikinci bölümünde yer alan mülkiyet hakkına ilişkin olarak kanun hükmünde kararname ile düzenleme yapılmasının mümkün olmadığını ifade etmiştir. Zira marka hakkı gibi fikri ve sınai mülkiyet hakları gayrimaddi mallar kapsamında yer almakta ve mülkiyet hakkı kapsamına dahil bulunmaktadır. Bu nedenle de, itiraz konusu kuralda yer alan marka tesciline ilişkin düzenlemenin, mülkiyet hakkının konusunu oluşturan marka hakkıyla ilgili olması dolayısıyla kuralın Anayasa'nın 91. maddesinin birinci fıkrasına aykırı olup iptali gerektiği sonucuna varılmıştır.

Vergiye ilişkin olmayan bu karar, **mülkiyet hakkı konusundaki değerlendirmeleri yönünden** çalışma kapsamında önem taşımaktadır. Vergi ödevine ilişkin olarak Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan düzenleme, "Temel Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan ikinci kısmın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan dördüncü bölümünde yer almaktadır. Dolayısıyla **vergiye ilişkin**

³⁸⁷ Bkz. AYM, E. 2015/33, K. 2015/50 ve 27.05.2015 tarihli kararı.

olarak olağan dönemlerde kanun hükmünde kararname ile düzenleme yapılması mümkün değildir. Aynı şekilde “Kişinin Hakları ve Ödevleri” kapsamında yer alan **mülkiyet hakkı kapsamındaki hak ve ödevlere ilişkin olarak** da olağan dönemlerde kanun hükmünde kararname ile düzenleme yapılması mümkün değildir.

Bu doğrultuda vergiye ilişkin olarak ancak sıkıyönetim veya olağanüstü hallerde kanun hükmünde kararname çıkartılabilmektedir. Bu hallerin varlığı durumunda Bakanlar Kurulu, Anayasa m. 91/5 uyarınca Cumhurbaşkanı başkanlığında toplanmaktadır.

Netice itibariyle, Türk vergi sisteminde mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamalar, mutlaka şekli anlamda kanunla yapılmalıdır. Tüzük veya yönetmelik hükmüyle bir sınırlama getirilmesi mümkün olmadığı gibi olağan dönemlerde kanun hükmünde kararname ile de herhangi bir sınırlama getirilemez.

Yine kanunilik kapsamında değinmek istediğimiz bir AYM kararı bulunmaktadır.³⁸⁸ Bu karar, 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine, 12.6.2002 tarihli ve 4761 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen sekizinci fıkranın, Anayasa'nın 2., 35. ve 73. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebini içermektedir. İhtirazi kayıtla verilen gelir vergisi (stopaj) beyannamesine dayanılarak yapılan tahakkukun iptali ve ödenen tutarın iadesi talebiyle açılan davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varan vergi mahkemesi, iptali için başvurmuştur. İptali istenilen hükmü içeren 8. fıkra şu şekildedir: *“Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”*

İtiraz gerekçesinde kısaca, Anayasa'da vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılmasının öngörüldüğü, vergi sorumlusunun da yeri geldiği zaman asıl borçlunun yerine geçip vergiyi ödemek zorunda olması nedeniyle söz konusu kanunilik ilkesinin vergi yükümlülüğünün yanı sıra vergi sorumluluğunu da kapsadığı, Gelir Vergisi Kanunu'nda tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayma yoluyla belirtilmiş iken itiraz konusu kuralla vergi sorumluluğunun kapsamının idarece genişletilebilmesine olanak tanınmasının hukuk devletinin en önemli ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2., 35. ve 73. maddelerine aykırı olduğu belirtilmiştir.

AYM şu gerekçelerle iptal isteminin reddine karar vermiştir: *“İtiraz konusu kuralla Maliye Bakanlığına verilen, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi, sınırsız bir yetki olmayıp Kanun'un*

³⁸⁸ Bkz. AYM'nin, E. 2014/183, K. 2015/122 sayılı ve 30.12.2015 tarihli kararı.

94. maddesi kapsamında ele alınması gereken ve maddede belirtilen vergiye tabi işlemler yönünden geçerli olan bir yetkidir. Söz konusu yetkinin, maddede vergi sorumlusu olarak öngörülen kişi ve kuruluşlarda değişiklik yapılabilmesini mümkün kılmadığı, bu yetkinin Maliye Bakanlığına verilmesiyle mevcut vergi sorumlusu kişi ve kuruluşların kapsamı bakımından ortaya çıkabilecek belirsizliklerin giderilmesinin ve bu kapsamda bunlara ek olarak yeni vergi sorumlularının belirlenebilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Gelir vergisinde **vergi sorumluluğuna** ilişkin temel düzenlemelere Kanun'un 94. maddesinde yer verildikten sonra, **Maliye Bakanlığına** bu çerçevede ve yukarıda belirtildiği üzere **sınırlı ve istisnai nitelikte bir yetki verilmesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.**

AYM, kanunilik ilkesine ilişkin olarak yaptığı değerlendirmeler neticesinde, Maliye Bakanlığına verilen yetkinin "sınırlı" ve "istisnai" niteliğine dikkat çekmek suretiyle kanunilik ilkesine aykırılığın söz konusu olmadığına karar vermiştir. Bizce de, Maliye Bakanlığına Kanun ile tanınan yetki **sınırlı ve istisnai niteliktedir.** Kaldı ki Maliye Bakanlığı da bu yetkisini düzenleyici işlemlerle kullanabileceğine göre, getirilecek düzenlemelerin **aleniyeti ve öngörülebilirliği de sağlanmış olacaktır.**

Ancak kararda bir boşluğun olduğu dikkatlerden kaçmamaktadır. Zira AYM, dava konusu olayı tam olarak açıklamamış; dava konusu olay hakkında Maliye Bakanlığı tarafından yapılmış bir düzenlemenin varlığına hiç değinmemiştir. Maliye Bakanlığının düzenleyici bir işleminin var olup olmadığı olaydan anlaşılamamaktadır. Bu durum da konu bütünlüğünü zedelemekte, anlaşılabilirliği zorlaştırmaktadır. Bu nedenle kararı yazanların olayın tüm yönlerini dikkate almaları; **konu ve anlam bütünlüğüne dikkat ederek kararı kaleme almaları** son derece önemlidir.

Öngörülebilirlik kriteri bakımından Spacek kararının bir diğer önemi tarafı da, **tüzel kişilerin mevzuata hakimiyet konusunda gerçek kişilere göre daha fazla sorumluluk sahibi olmaları gerektiği** meselesidir. Mevzuatımız çerçevesinde konuya baktığımızda tacir olmanın hükümlerini gösteren TTK m. 18'in 2. fıkrasında yer alan "*Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.*" hükmü, tacir olmayan kişilere kıyasla tacirlere iş hayatlarında daha dikkatli ve özenli davranma yükümlülüğünü getirmektedir. Bu bağlamda mevzuat konusunda profesyonellerden yardım alma hususunun da basiretli davranma yükümlülüğü kapsamında kabul edilebileceği görüşündeyiz. Dolayısıyla da mevzuatımız bu yönden de AİHM içtihatları ile uyarlık göstermektedir.

AYM yapılan bir bireysel başvuru kapsamında, vergiye ilişkin olarak öngörülebilirlik kriteri çerçevesinde oldukça önemli bir karar vermiştir.³⁸⁹ Bu olayda Türkiye'nin önde gelen bir bankası, çalışanlarına çeşitli menfaatler sağlamak üzere kurulmuş olan vakfa, şubeleri itibarıyla yaptığı katkı payı ödemelerinin, vergi müfettişlerince yapılan vergi incelemesi sonucunda ücret olarak değerlendirilmesi dolayısıyla adına tarh edilen gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi zıya cezalarına karşı açtığı davanın reddi nedeniyle mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parag. 1)

Banka özetle, vakfa yaptığı katkı payı ödemelerinin vergiye tabi ücret olarak değerlendirilemeyeceğini, çalışanların bu paralar üzerinde herhangi bir tasarruf yetkisinin bulunmaması nedeniyle elde etme unsurunun gerçekleşmediğini, vakfa yapılan ödemelerin kıyas yoluyla ücret olarak nitelendirilmesinin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturduğunu, böyle ödemelerin ücret olarak nitelendirilemeyeceğine ilişkin Yargıtay kararları bulunduğunu ileri sürmüştür. (parag. 30)

AYM, mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin meşruiyetinin sorgulanabilmesi için kanun tarafından öngörülmüş olma ölçütünün alt ölçütleri olan ulaşılabilirlik ve öngörülebilirlik ölçütlerinin sağlanıp sağlanmadığını tespit etmeye çalışmıştır. Bu bağlamda başvuru dosyası içeriğinden **2012 yılı öncesinde münzam sandıklara ödenen katkı paylarının ücret olarak değerlendirilerek vergilendirilmelerine ilişkin idari bir düzenleme ya da uygulama olmadığı**, dolayısıyla başvuru konusu olaya benzer olayların yargıya intikal etmediği ve yargısal bir içtihadın bulunmadığı, **1974 yılında kurulan ve halen faaliyetlerine devam eden vakfa bankanın çok sayıda şubesince katkı payı ödemesi yapılmış olmasına** ve defalarca vergi denetimi yapılmasına **rağmen bu hususun daha önceden dile getirilmediği**, katkı payı ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmesi ve vergiye tabi tutulmasına ilişkin uygulamanın 2012 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi tekniği raporuna istinaden başlatıldığı ve **bu yöndeki içtihadın**, bu inceleme üzerine tarh edilen vergilere karşı açılan davalar dolayısıyla **Danıştayın 2013 tarihli kararıyla ortaya çıktığı** tespit edilmiştir. Bu nedenle AİHM başvurucudan, bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemenin mümkün olmadığı kanaatine varmıştır. (parag. 50-60)

Bu nedenle Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereği kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin

³⁸⁹ Bkz. 2014/6192 başvuru numaralı ve 12.11.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 41, 42, 47.

sağlanamadığı, kanun hükümlerindeki öngörülemezliğin kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla giderilemediği gerekçesiyle vakfa yapılan katkı payı ödemeleri üzerinden vergi ve ceza tahsil edilmesi nedeniyle başvuruçunun, Anayasa'nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. (parag. 61)

Bu karar ile AYM, vergi hukuku açısından idareye yönelik son derece önemli hususlar ortaya koymuştur. Buna göre, **kanunda açık olmayan konuların idari düzenlemeler ile netliğe kavuşturulması gerektiği** vurgulanmıştır. Bu konuda vergi idaresine önemli görevler düşmektedir. İdare, mükellefler açısından öngörülebilirliğin sağlanması noktasında gereken idari düzenlemeleri gerçekleştirmelidir. Aksi durumda, mükellef bakımından öngörülemez olan vergi tarhiyatları gerçekleştirilmemelidir.

AYM'nin kararından sonra yaşananlar son derece ilginç olduğundan bunlara da değinmek istiyoruz. Bankanın aynı konuda süregelen pek çok davası bulunmaktadır. AYM tarafından ihlal kararı verildikten sonra da Danıştay tarafından bazı davalarda karar verilmiştir. Örneğin banka, karar düzeltme aşamasındaki bir davasında bireysel başvuru kararını sunarak, temyiz talebi üzerine verilmiş olan kararın düzeltilmesini istemiştir. Karar düzeltme talebini inceleyen Danıştay dairesi³⁹⁰ AYM kararının farklı ölçütlere dayanması nedeniyle bozma sebebi olarak kabul edilemeyeceğine ve karar düzeltme talebinin reddine karar vermiştir. AYM'nin temel hukuk kurallarının düzenlendiği Anayasa karşısında hak ihlali kararı verdikten sonra, sırf kanuna uygun olduğu söylenerek vergilendirme yapılması adaletli değildir. **Verginin yasallığı ilkesi, sadece yasaya uygun olduğu gerekçesiyle anayasal haklar ihlal edilerek vergilendirmeye olanak tanıyan bir ilke değildir.**³⁹¹

2014/6192 numaralı bu bireysel başvuru dosyası ile aynı şikayetleri içeren başvurular AYM'nin önüne bireysel başvuru yolu ile taşınmaya devam edilmiş, AYM bu kapsamda toplam 847 adet bireysel başvuru dosyası üzerinde inceleme yapmış ve 15.10.2015 tarihinde 2014/6193 numaralı bireysel başvuru kapsamında, yine bu bankanın şubelerine ilişkin olmak üzere mülkiyet hakkı yönünden ihlal kararı vermiştir.³⁹²

³⁹⁰ Bkz. Dan. 4. Dairesi, E. 2014/3670, K. 2015/678 sayılı ve 04.03.2015 tarihli kararı.

³⁹¹ DOĞRUSÖZ, Bumin, "Bireysel Başvuru Kararlarının Vergi Yargısındaki Etkileri", **Dünya gazetesi**, 17.03.2016, s. 13.

³⁹² AYM, 2014/17286 başvuru numaralı ve 16.11.2016 karar tarihli bireysel başvuru kararı, parag. 28. Bu bireysel başvuru da bir sigorta şirketinin yardımlaşma sandığına şubeleri aracılığıyla yapılan katkı payı ödemelerinin öngörülebilirlik ilkesine aykırı bir biçimde ücret olarak nitelendirilerek cezalı vergi tarhiyatına tabi tutulması işleminin mülkiyet hakkı ihlaline sebep olduğu iddiasına ilişkin olup AYM

Yeri gelmişken belirtmeliyizki, Anayasa Mahkemesinin 2014/6192 numaralı bireysel başvuru kararının, bireysel başvuruya ilişkin genel açıklamalar kısmında değindiğimiz “pilot karar” usulüne güzel bir örnek oluşturabileceği görüşüne katılmaktayız. Her ne kadar Adalet Bakanlığı'nın veya başvurucunun istemi ya da re'sen pilot karar usulü başlatılmamış ve AYM tarafından da söz konusu kararın pilot karar olduğu belirtilmemiş olsa da, aynı konuya ilişkin olarak halen derdest olan çok sayıda dava olduğundan, AYM kararının **pilot karar olarak alınması** kanaatimizce son derece yerinde olurdu. Bu olayda pilot karar usulünün Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 75. maddesinde yer alan şartlar sağlanmaktadır. Zira 2014/6192 numaralı bireysel başvuruya konu olan hak ihlali yapısal bir sorundan kaynaklanmakta, bu sorun başka yeni başvurulara da yol açmakta, bu başvurularda da AYM'nin yine mülkiyet hakkı ihlaline karar vereceği, başvurucudan tahsil edilen tutarın tahsil tarihi itibarıyla yasal faizi ile birlikte tazminat olarak başvurucuya ödenmesi yönünde hüküm tesis edileceği açık bulunmaktadır.³⁹³

Yine öngörülebilirlik bakımından önem taşıyan bir başka bireysel başvuru kararında da AYM tarafından önemli değerlendirmeler yapılmıştır.³⁹⁴ Bu olayda başvuru hurda plastik ticareti yapan bir limited şirkettir. 2003 tarihli bir Kanun'la KDVK'nın 17/4-g bendi değiştirilmiş ve hurda teslim işleri KDV'den istisna edilmiştir. Başvuru ilgili defterdarlığa başvurarak, hurda plastikten granül imalatı ile uğraştığını, hurdadan imal ettiği **granüllerin** plastik hurda gibi **KDV istisnası kapsamında olup olmadığını sormuş**, defterdarlık da vermiş olduğu özalgede **istisna kapsamında olduğunu söylemiştir**. Başvuru da 2004 yılı satışlarını KDV'den istisna tutarak gerçekleştirmiştir. (parag.8-12)

Başvuru aynı konuda farklı defterdarlıklarca farklı cevaplar verildiğini duyduktan sonra bu kez defterdarlıkça plastik granülün işleminden geçmesi nedeniyle hurda ve atık özelliğini kaybettiğinden ötürü **istisna kapsamında olmadığı cevabı** verilmiştir. Bu tarihten sonra başvuru özalgede doğrultusunda granül teslimlerine KDV uygulamıştır. Vergi dairesi 97 Seri No.lu Genel Tebliğ'e göre granülün istisna kapsamına girmediğini belirterek **başvurucunun 2004 ve 2005 yılında KDV'den istisna tuttuğu plastik granül ürünlerinin** satışına ilişkin KDV beyannamelerini bahsedilen kurala göre yeniden düzenleyerek vergi dairesine başvurmasını istemiş, başvuru ise 97 Seri No.lu Genel Tebliğ'in yayımı tarihinden itibaren beş gün içinde

2014/6192 numaralı bireysel başvuru kararında verdiği gerekçelerin aynısını tekrar ederek mülkiyet hakkı ihlaline karar vermiştir.

³⁹³ GEZER, Güngör, “Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Üzerine Verdiği Kararların Genel Olarak Sonuçları ve Vergi Uygulamasındaki Etkileri İle Pilot Karar Usulü”, s. 41.

³⁹⁴ Bkz. 2013/6842 başvuru numaralı ve 20.04.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

yürürlüğe girdiğini, bu nedenle düzeltme beyannamesi vermeyeceğini bildirmiştir. Bunun üzerine başvuru hakkına **re'sen vergi tarhına gidilmiş**, başvuru dava açmış ve davası kabul edilmiştir. Vergi dairesince temyiz edilen karar Danıştay tarafından bozulmuştur. Başvurucunun karar düzeltme talebi üzerine lehine olan vergi mahkemesi kararı onanmıştır. (parag. 13-22)

Kesinleşen karar neticesinde başvuru 2004 yılına ilişkin re'sen tarhiyatları kaldırılmıştır. 2005 yılı re'sen yapılan tarhiyatlara karşı açılan dava ise Danıştay'ın bozma kararından sonra karar düzeltmeye başvurulmadığından kesinleşmiştir.

Başvuru, idareye sorarak gelen görüşe uygun bir şekilde KDV'den istisna ettiği satışlarına re'sen vergi tarh edildiğini, başka pek çok firmanın da dava konusu dönemde satışlarını KDV'den istisna ettiğini, bu firmalara re'sen tarh işlemi yapılmadığını, konu ile ilgili Kanun ve KDV Genel Tebliğlerinin 2004 ve 2005 yıllarında yapılan plastik çapak ve granür hale getirilmiş plastik hurda ve atıkların KDV'ye tabi tutulmasına dair hüküm içermediğini belirterek mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parag. 62)

AYM somut olayda, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 97 Seri No.lu Genel Tebliğ'e dayanılarak 2005 yılı vergilendirme dönemi için sonraki yıllarda re'sen yapılan vergi tarhiyatı işlemlerinde Anayasa'nın m. 73/3'de yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanmadığını, **kanun hükümlerindeki belirsizliğin** kanun altı idari uygulamalar ve düzenlemeler veya yargısal içtihatlarla da giderilemediğini, bu nedenle daha önce idarenin görüşü doğrultusunda yerine getirdiği işlemlerinin sonraki dönemde yürürlüğe girmiş düzenleme hükümleri esas alınarak vergileme dönemi bittikten sonra re'sen vergi tarhiyatına tabi tutulmasının başvuru önceden öngörebileceği bir uygulama olmaktan uzak olduğunu düşünmektedir. Mahkemeye göre başvurucudan bu ödemelerin vergiye tabi olacağını öngörmesini beklemek mümkün değildir. Bu nedenle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. (parag. 91-92)

Vergi idaresi de 11 Ekim 2015 tarihli, 29499 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 2016-2018 yıllarını kapsamına alan Orta Vadeli Program'ın kamu gelir politikasına ilişkin bölümünde, istikrar ve öngörülebilirliğin vergi politikalarının uygulanmasında temel esaslar olduğunun altını çizmiştir. Yine 6 Ekim 2016 tarihli ve 29849 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve 2017-2019 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Program'da da vergi politikalarının tasarlanmasında ve uygulanmasında istikrar ve öngörülebilirliğin esas alınacağı belirtilmektedir.

Serkov olayından çıkartılacak en önemli sonuç ise içtihat değişikliği noktasında dikkat edilmesi gerekenin gerekçe olduğudur. **Yüksek mahkemelerimiz bir içtihat değişikliğine gidecekse, buna neden ihtiyaç duyduğunu mutlaka kararında belirtmelidir.** Aksi durumda, belirsizlik ortamının doğal bir sonucu olarak hukuki güvenlik ilkesi zedelenecektir. Aynı şekilde vergi idaresinin de mükellef lehine yorum ilkesi çerçevesinde, bu hususu göz önünde bulundurarak işlemde bulunması önem taşımaktadır.

Son olarak **Shchokin** kararında ortaya konan ilkeler değerlendirilmelidir. Bu kararı Türk vergi sistemi açısından ve normlar hiyerarşisi kapsamında değerlendirdiğimizde yönergelerin, kanun hükmünde kararnamelerin altında yer aldığını görmekteyiz. Bu nedenle, yönerge ile getirilen hükmün daha üst sıralarda yer alan normlara aykırı olması halinde meşruluğundan söz edilemez. Her ne kadar Türk vergi sisteminde kural olarak KHK'lar ile vergiye ilişkin düzenlemeler yapılamıyorsa da bir an için yapılabildiğini düşünürsek, normlar hiyerarşisi gereğince, her normun üstünde yer alan norma uygun olması gerektiği, aksi takdirde iptal edileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle bir yönerge ile vergi kanunu hükmüne aykırı bir düzenleme getirilmesi meşru görülemez. Böyle bir durumda vergi idaresinin de mükellefin lehine olanı uygulaması gerekmektedir.

II. Mükellefe Yüklenen Vergilerin Mali Güç Ölçütüne Uygun Olarak Belirlenmesi

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

AİHM, her fırsatta devletlerin kamu yararını ve mali politikaları belirlemede oldukça geniş bir takdir yetkisinin olduğunu, kendilerinin bu konuda yorum yapamayacağını belirtmektedir. Gerçekten de devletler kendi sosyolojik durumlarını göz önüne alarak kamu gelirlerini ve mali politikalarını rahatlıkla belirleyebilmektedirler. Ancak bu noktada alınacak tedbirlerin ve mülkiyet hakkına yapılacak olan müdahalelerin orantısız olmaması, bireyler üzerinde aşırı bir yük yaratmaması ve toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil dengeyi bozmaması gerekmektedir. Aksi bir durumda AİHM devreye girmekte, mülkiyet hakkı ihlaline karar verebilmektedir.

N.K.M. olayında devlet, kıdem tazminatları üzerinden %98³⁹⁵ oranında bir vergi alınmasına ilişkin bir yasayı yürürlüğe koymuştur. İşverenin tevkifatı sonucunda işten çıkartılan kişi kıdem tazminatının büyük bir kısmından yoksun bırakılmıştır. Ayrıca söz konusu yasa işten çıkartılmasından çok kısa bir süre önce

³⁹⁵ İstisna uygulandıktan sonra kalan kısma uygulanan %98 oranındaki vergi neticesinde mükellef tarafından katlanılan vergi yükü %52'dir.

yürürlüğe girdiği için, işçinin kendisini bu duruma hazırlaması da beklenememektedir. İşten çıkarılan kişinin, hayatını belirli bir süre idame ettirebilmesi için kendisine ödenen kıdem tazminatının da bu denli bir kesintiye tabi tutulması göz önünde bulundurulduğunda, bireysel ve aşırı bir yük altına sokulduğu aşıkardır.

N.K.M. v. Macaristan kararına kadar AİHM, **verginin oranına karışmamış ve bu yönde bir karar vermemiştir**. Önceleri, mükellefler üzerinde aşırı bir yük yaratan vergi oranları dahi devletlerin takdir yetkileri çerçevesinde değerlendirilmekteydi. Ancak bu dava ile AİHM içtihadında değişikliğe gidilmiştir. AİHM bu kararda, verginin aslı bakımından mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Devletlerin ekonomik kriz gerekçesine sığınarak, mali yükü yalnızca belirli bir grubun üzerine yüklemesi adil değildir. Zira söz konusu olayda da böyle olmuş, kıdem tazminatına hak kazanan işçiler oldukça zor durumda bırakılmış; çok kısa bir süre içinde neredeyse kazanılmış haklarının tümünden mahrum edilmişlerdir. Bu bağlamda Mahkemenin geriye yürüyen uygulamalarda “beklenti” kavramı etrafında geçmişe etkili vergi ile mükellefin durumunun ne oranda etkilendiği sorusuna ilave olarak, mükellefin kazanılmış haklarının ne oranda etkilendiği sorusunu da sorduğunu görmekteyiz.³⁹⁶

Mükelleflere yüklenen vergilerin makul olup olmadığı bakımından incelenen bir diğer dava **R. SZ** davasıdır. Değişik ülkelerin vergi oranlarının örnek olarak gösterildiği bu kararda, başvurana uygulanan %98 oranındaki vergi yükünün makul olmadığına karar verilmiştir. Gerçekten de verilen örnekler incelendiğinde hiç birinde bu kadar yüksek bir gelir vergisine rastlanmamaktadır. Devletler her ne kadar mali politikalarını özgürce belirleme konusunda geniş bir takdir yetkisine sahip olsalar da, bireyleri aşırı bir mali külfetin altında bırakmamalıdır. Aksi takdirde ölçülülük ilkesi aşılacak ve toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil denge bozulacaktır.

Çalışanların, işten çıkarılmaları halinde de en azından yaşamlarını bir süreliğine de olsa rahatça sürdürebilsinler diye getirilmiş olan işten çıkarma tazminatına, %98 oranında bir verginin uygulanması dolayısıyla, işten çıkarılan bir kişinin yeni bir iş buluncaya kadar, yaşantısını idame ettirebilmesi imkânsız hale

³⁹⁶ YALTI, Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihli İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M. ve Yehova Şehitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 300, Y. 36, Eylül 2013, s. 70.

gelmektedir. Kaldı ki, söz konusu kesinti, başvuran parasını aldıktan sonra yapılmıştır.

R. SZ davası N.K.M. davasından farklıdır. Bu davada başvuran tazminatını GVK'da değişiklik yapılmasından birkaç ay önce almış, değişiklik neticesinde tazminatın neredeyse tamamını geri ödemek durumunda kalmıştır. Bu süreçte yapılan düzenlemeden haberdar olması beklenemeyecek bir çalışanın parayı harcamış olması olasıdır. Tekrar kendisinden istenen bu miktarın, başvurunu ağır bir mali yükün altına sokacağı muhakkaktır. Bu uygulama öngörülebilirlik kriterini sağlamamakta, hukuki güvenlik ilkesini de zedelemektedir. Geriye yürüme konusunda öngörülebilirlik kriteri sağlanmış olsaydı dahi, %98 oranındaki bir verginin, kriz dönemlerinde dahi, meşru hiçbir amacı bulunmamaktadır. Bu kadar yüksek oranda bir vergi **ölçülülük ilkesine** uygun değildir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uymu

N.K.M. olayı perspektifinde konuyu Türk vergi sistemi açısından değerlendirdiğimizde, böyle bir kanunun çıkması durumunda, Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında yer bulan mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık nedeniyle iptali mümkün görünmektedir. Zira söz konusu %98 oranlı bir verginin mali güce göre alınan bir vergi olduğunu söylemek mümkün değildir. Kaldı ki bu vergi işten çıkartılmış kişilere ödenen bir kıdem tazminatından kesilmektedir. Zaten mali açıdan zora giren bir kişiye yüklenen bu oranda bir vergi, mali güce göre vergilendirme ilkesi karşısında mümkün olmamalıdır.

R. SZ davası bakımından Türk vergi sistemini değerlendirebilmek için ise öncelikle vergi oranlarına bakmamız gerekmektedir. Türk vergi sisteminde vergiler; gelir vergisinde artan oranlı tarifeye göre %15, %20, %27 ve %35, kurumlar vergisinde %20, KDV'de %1, %8 ve %18 ve ÖTV'de %1 ile son değişiklikler kapsamında %160 arasında değişen oranlarda alınmaktadır. Görüldüğü üzere sistemimizde, dava konusu olaydaki oran kadar yüksek bir dolaysız vergi bulunmamaktadır.

Son olarak yine böyle bir düzenleme Türk vergi hukukunda yürürlüğe sokulmuş olsaydı, yine Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddelerine aykırılık nedeniyle iptali gündeme gelebilecek aynı zamanda bireysel başvuru yoluyla da Anayasa Mahkemesi önüne taşınabilecektir. Çünkü hakkı neredeyse ortadan kaldıran %98 oranındaki verginin alınmasına ilişkin böylesine bir düzenleme, mükelleflerin mali güçleri ile orantılı olmadığı gibi, kamu yararını sağlama işlevine de hizmet etmemektedir.

AYM'nin bir bireysel başvuru kararında üyelerden bir tanesi bu konuda önemli değerlendirmelerde bulunmuştur.³⁹⁷ Mahkeme her ne kadar Anayasa'nın m. 73/3'de yer alan verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanuni düzeyde sağlanması gereken öngörülebilirliğin ve anlaşılabilirliğin sağlanmadığından bahisle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermişse de, söz konusu uygulama ölçülülük ilkesine de aykırıdır. Kararda farklı gerekçe ile mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerektiğini belirten hakimin de vurguladığı üzere, KDV ekonomik zincirin üretim aşamasında bir sonraki aşamaya yansıtılarak aktarılan ve nihai olarak tüketicinin, mal ve hizmet alıcısının üzerinde kalan, ancak her aşamadaki katma değer miktarının vergi oranındaki kısmı o aşamadaki üretici veya satıcı tarafından vergi idaresine ödenen bir vergi olduğundan, geçmişe dönük vergi tarhiyatı, söz konusu verginin, sistemin izin vermemesine bağlı olarak yansıtılabilecek bir taraf olmadığından mükellefin üzerinde kalmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla başvuru hakkının mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçülü olup olmadığına da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üye Kadir Özkaya'nın da belirttiği gibi, başvuru hakkının mülkiyet hakkına müdahale edilmesinin amacı, kamu geliri elde etmektir. Müdahalede kullanılan araç da başvuru hakkının KDV mükellefi olarak kabul edilmesidir. KDV yansıtılmalı bir vergi olduğundan, müdahale amacı ile aracı arasında olması gereken orantının sağlanabilmesi ancak başvurucuya kendisinden istenilen ve üzerinde kalan ve idarece yanıtılmamış olsaydı ilgili dönemde mal teslim ettiği kişilerden tahsil edecek olduğu vergi için yansıtma veya indirim hakkı kullanmasına imkân tanınmış olmasına bağlıdır. Oysaki mevcut olayda, tarh edilen verginin yansıtılması veya benzeri başka bir yolla giderilmesi gibi herhangi bir yol önerisinde bulunulmamıştır. Bu nedenle başvuru hakkının mülkiyet hakkı ölçüsüzlük unsuru bakımından da ihlal edilmektedir.

Üye Kadir Özkaya, idarenin bağlayıcı olmayan ancak başvuru bakımından yanıtıcı sonuç doğurduğu anlaşılabilir idari görüş niteliğindeki özelgelerden hareketle vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynaklarından olan kanunların öngörülemezliği sonucuna ulaşılmasının mümkün olmadığını ifade etmiş, ve olayda yalnızca ölçülülük bakımından bir değerlendirme yapılması gerektiğine vurgu yapmıştır. Ancak bu görüşe katılmadığımızı belirtmeliyiz. Zira kanımızca söz konusu olaydaki öngörülebilirlik değerlendirmesinin özelgeler ile bağlantısı bulunmamaktadır. Burada mesele, özelge doğrultusunda yerine getirdiği işlemlerinin

³⁹⁷ Bkz. 2013/6842 başvuru numaralı ve 20.04.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

sonraki dönemde yürürlüğe girmiş düzenleme hükümleri esas alınarak vergileme dönemi bittikten sonra re'sen vergi tarhiyatına tabi tutulmasının başvuru önceden öngörebileceği bir uygulama olmaktan uzak olması noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle başvuranın mülkiyet hakkı hem öngörülebilirlik hem de ölçülülük ilkeleri bakımından ihlal edilmiştir.

III. Vergi Para Cezalarının Mükelleflerin Mali Durumu Üzerinde Aşırı Bir Yük Yaratmaması

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Devletler, vergilerin ödenmesini güvence altına almak amacıyla gerekli gördükleri tedbirleri alma konusunda geniş bir takdir yetkisine sahiptirler. Ancak, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi, bu yetkinin kullanılması sonucu ortaya çıkabilecek para cezalarının mükellefler üzerinde bireysel ve aşırı bir yük yaratmasına izin vermemektedir. Toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki makul dengenin sağlanabilmesi bakımından bireyler aşırı bir yükü zoranmamalı ve ekonomik hayatlarının devamlılığına engel olunmamalıdır.

Mamidakis davasında başvuran, 7 milyon avroya yaklaşan bir para cezasıyla karşı karşıya bırakılmıştır. Mahkeme mevcut davada söz konusu müdahalenin kaçakçılığın cezalandırılması gibi meşru bir amacının bulunduğunu kabul etmektedir. Gerçekten de devletler, kaçakçılığın önlenmesi ve cezalandırılması gibi meşru amaçlarla mükelleflerin mülkiyet haklarına müdahalede bulunabilirler.

Ancak, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki makul denge açısından, 7 milyon avroya yaklaşan bir para cezası son derece yüksektir. Sözleşmeciler devletlerin bu konuda takdir yetkisi bulunmasına karşın, bu kadar yüksek bir para cezası, meşru amacın gerçekleştirilmesi noktasında orantılı olarak kabul edilemez. Böylesine bir ceza çoğu halde mükelleflerin ekonomik devamlılıklarına zarar vererek iflaslarına neden olabilecektir. Oysaki yapılması gereken, mükelleflerin ekonomik varlıklarının devamlılığını sağlayacak makul bir cezaya hükmedilmesidir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi hukukunda, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerine para cezası yaptırım uygulanmaktadır. VUK 344'e göre, 341. maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilirse ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarınca para cezası kesilmektedir. Ancak vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilirse para cezası üç kat olarak uygulanmaktadır. Kanun koyucu, vergi ziyasına kaçakçılığa yol açan fiiller ile sebebiyet verilmesi halini daha ağır bir yaptırıma bağlamıştır. Aynı

şekilde VUK 352 ve 353 uyarınca kanun koyucu, vergi ziyayı doğurmaya daha yakın olan özel usulsüzlük kabahatini, genel usulsüzlük kabahatine oranla daha ağır cezalandırmıştır.

Vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinin, ölçülülük ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre söz konusu bu kabahatler; amacı gerçekleştirmeye elverişli ve gerekli olmalı, amaçla arasında makul bir orantı olmalıdır.

İlk olarak belirtmeliyiz ki, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatleri, vergi kanunlarına aykırı davranışların önlenmesi noktasında **elverişli birer araçtır**.³⁹⁸ Bu konuda fazla tartışma olmamakla birlikte, ölçülülük ilkesinin diğer alt ilkeleri olan gereklilik ve orantılılığı sağlamaya elverişli olup olmadıkları tartışmalıdır. Özellikle vergi ziyasında kayba uğratılan verginin bir veya **üç katı** olarak uygulanan yaptırımın ölçülülük ilkesine uygunluğu üzerinde durulmalıdır.

VUK m. 344/1 uyarınca 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmektedir. AYM tarafından iptal edilen eski düzenleme ise şöyleydi: *“Bu ceza ziya uğratılan verginin bir katına, bu verginin normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanun’un 112. maddesine göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.”* İptal üzerine getirilen kural, eskisinin aksine, **para değerindeki erimeyi dikkate almamaktadır**. Bu nedenle aynı tarihte işlenmiş olan iki kabahate, farklı tarihlerde yaptırım uygulanması, birisinin vergi idaresince geç farkına varılması, aynı kabahate eşit olmayan ceza uygulaması ortaya çıkmaktadır.³⁹⁹ Para değerindeki erimeyi dikkate almayan bu hüküm hem **eşitlik** ve hem de **ölçülülük** ilkesine aykırıdır. Bu yönüyle eski düzenleme eşitlik ve ölçülülük ilkelerine daha uygun görünmekte olup mutlak surette bu unsura da dikkat edilerek yeni bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Vergi ziyayından farklı olarak usulsüzlüklerde cezalar maktu olarak belirlenmiştir. Her yıl yeniden değerlendirilme oranında arttırılan bu cezaların makul olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca usulsüzlükte mükellef hakkında bir takvim yılında kesilebilecek cezanın üst sınırının ne olduğuna ilişkin düzenlemeler de mevcuttur. Böyle bir düzenlemenin getirilmesindeki amaç, mükellefin ekonomik durumunun ağır

³⁹⁸ TAYLAR, Yıldırım, “Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyayı Cezasının Anayasa’ya Uygunluk Sorunu”, 30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiriler Kitabı, ss. 1-41, s. 21.

³⁹⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, ss. 285-298, s. 290-291.

bir yük altında bırakılmasının önüne geçilmesidir. Dolayısıyla usulsüzlük yaptırımının ölçülü olduğunu ifade edebiliriz. Uygulamamızda, usulsüzlüklerde toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki makul dengeyi bozacak, bireyi aşırı bir yük altında bırakacak bir para cezası bulunmamaktadır.

Ancak usulsüzlükler bakımından da ölçülülük ilkesine aykırı olan bir durum söz konusudur. VUK m. 352 uyarınca genel usulsüzlük kabahati birinci derece ve ikinci derece olarak ikiye ayrılmıştır. Genel usulsüzlük cezalarını düzenleyen VUK'a bağlı cetvel mükellefleri çeşitli gruplara ayırmaktadır. Bu nedenle aynı kabahati işlemiş olan mükellefler farklı gruplarda yer almaları nedeniyle farklı yaptırımlara maruz kalmaktadırlar. Kanun koyucunun mükelleflerin mali güçlerini dikkate almak suretiyle bir düzenleme yapma amacı güttüğü söylenebilirse de, böyle bir gruplandırma her zaman doğru sonucu vermeyebilecektir. **Mükellef gruplarının mali durumları çoğu değişik etkene bağlı olarak veya dönemsel olarak değişebilmektedir.** Bu nedenle böylesine bir gruplandırma eşitlik ve ölçülülük ilkelerine aykırıdır. Aynı durum VUK mükerrer m. 355'de de vardır. Burada da bilgi vermekten çekinen mükellefler farklı gruplandırmalar kapsamında değişen oranlarda para cezasına çarptırılmaktadır.⁴⁰⁰

Vergi ziyanında, mükellef devleti ne kadar vergi kaybına uğratiyorsa, kendisinden ilave olarak o kadar vergi ziyayı cezası alınmaktadır. Eğer kaçakçılığa sebep olan bir fiil ile vergi kaybı yaratılmışsa ceza kayba uğratılan verginin üç katı olarak uygulanmaktadır. Misli şeklinde idari para cezası uygulanmasına ilişkin olarak Kabahatler Kanunu'nun genel gerekçesinde şu görüş ifade edilmektedir: *"İdari nitelikteki "para cezası", bir uyarı (ikaz) fonksiyonu gördüğü gibi, kamu açısından oluşmuş olan zararın giderilmesi amacıyla da hizmet edebilir. Bu nedenle, idari para cezasının misli nitelikte olması mümkündür."*⁴⁰¹

Gerekçeden anlaşıldığı üzere **misli cezanın kabul edilmesinde, uyarı amacının dışında, en temel amaç, kamu zararının giderilmesidir.** Ancak idarenin yapacağı tarhiyatlar ile gecikme faiziyle birlikte alacağına kavuşabileceği göz önüne alındığında, misli şekilde yapılan uygulamanın kamunun zararını giderme fonksiyonuna hizmet ettiğini rahatlıkla söylemek pek de mümkün değildir. İşte bu nedenle ölçülülük testinin uygulanması; gereklilik ve orantılılık değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir.

⁴⁰⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları", s. 294-295.

⁴⁰¹ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm> (Erişim Tarihi: 25.12.2015)

Mükellefin, vergi kanunlarına aykırı davranarak elde ettiği ekonomik kazanım, devlet tarafından faiziyle birlikte geri alınmaktadır. Dolayısıyla bundan sonrasında uygulanacak olan cezanın ölçülü olması muhataba yüklenen yükün muhatap bakımından ağır bir yük oluşturmamasına bağlıdır. Bu bağlamda vergi kadar veya verginin üç katı tutarında bir para cezasının uygulanması, vergi mükellefleri üzerinde **katlanılması zor ağır sonuçlar doğurmaya müsaittir**.⁴⁰² Özellikle kayba uğratılan verginin çok yüksek meblağlara ulaşması halinde, vergi ve cezanın bir arada ödenmesi mükellefi sıkıntıya sokabilecek, tahsilatta sorun yaşanabilecek ve mükellefin ekonomik mahvına neden olabilecektir.

Vergi ziyayı cezasının üç kat olarak uygulandığı durumlarda ölçsüzlük daha da belirgin bir hal almaktadır. Vergi ziyasına, kaçakçılık oluşturan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde üç kat vergi ziyayı cezası uygulanmasına ilave olarak, mükellef hapis cezasıyla da karşı karşıya bulunmaktadır. Vergi kaçakçılığı fiili nedeniyle hem para cezası hem de hapis cezası uygulanması konusu, çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama bahsinde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. O yüzden burada ayrıntılarına değinilmeyecek, bu uygulamanın ölçsüz olduğu söylenmekle yetinilecektir.

Yukarıda ifade edildiği gibi üç kat olarak uygulanan vergi ziyayı cezasının her ne kadar normal koşullarda ölçülü olduğunu ileri sürmek oldukça zor da olsa, vergi kayıp ve kaçığı oranının oldukça yüksek olduğu ülkemizde, bu cezanın makul olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Vergi ziyayı cezasının ölçsüz olarak uygulandığı bir diğer halin de, **vergi kaçakçılığına iştirakte** gündeme geldiği savunulmuştur.⁴⁰³ Gerçekten de, vergi kaçakçılığı fiiline iştirak edenler hapis cezasına ilave olarak, VUK m. 344/2 uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası ile cezalandırılmaktadır. Bizim de katıldığımız görüşe göre ölçülülük ilkesi çerçevesinde iştirakçiler bakımından hapis cezası yeterlidir. Mevcut durumda idare, faiziyle birlikte vergi aslını ve üç kat vergi ziyayı cezasını asıl failden temin etmektedir. Bu nedenle iştirakçiden de tekrar vergi ziyayı cezası istenmesi ölçülü bir uygulama değildir.

Vergi ziyasında da, tıpkı bazı usulsüzlük fiillerinde olduğu gibi, kanunen öngörülen bir üst sınır olması gerekmektedir. Üst sınırın belirlenmesinin kolay bir iş olmadığı kabul edilmekle birlikte, kanun koyucu yükümlü psikolojisi ve ceza tutarlarının ekonomik caydırıcılık derecesini dikkate alarak bir belirleme

⁴⁰² TAYLAR, Yıldırım, a.g.e., s. 22.

⁴⁰³ TAYLAR, Yıldırım, a.g.e., s. 24.

yapabilecektir.⁴⁰⁴ Böylelikle hem daha ölçülü bir sistem getirilmiş olacak hem de usulsüzlüğe ilişkin hükümlerle birlik sağlanacaktır. Zira üst sınırın olmaması, mükelleflerin ekonomik hayatlarına son verecek kadar yüksek miktarlarda ceza uygulanabilmesine olanak tanımaktadır.

Bunun dışında, daha önce bir kabahat işleyip ceza alan bir mükellefin, belirli bir süre içinde yeniden bir kabahat işlemesi durumunda daha ağır bir ceza almasını sağlayan ve **tekerrür** adı verilen uygulamanın da kimi zaman mükelleflerin mali durumları üzerinde ağır bir yük oluşturduğunu söyleyebiliriz. Tekerrür müessesesi VUK m. 339'da şöyle düzenlenmektedir: *“Vergi ziyasına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyasında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyası cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.”*

Görüldüğü gibi özellikle vergi ziyası cezasının %50 oranında arttırılarak uygulanması mükellefleri mali açıdan zor durumda bırakmaya son derece müsaittir. Öncelikle söylenmelidir ki, AYM'nin belirttiği gibi, tekerrür müessesesinin vergi suç ve cezaları bakımından gözetilmesi ve vergi suçlarında tekerrür halinde vergi cezalarının özel olarak belirlenmesi yasa koyucunun takdir yetkisi alanında bulunmaktadır.⁴⁰⁵ Ancak takdir yetkisinin ölçsüz bir biçimde kullanılmaması gerekmektedir.

Tekerrüre esas olan cezanın miktarına yani, düşük tutarlı ya da yüksek tutarlı olmasına bakılmaksızın salt daha önce işlenmiş olan fiile bağlı kesinleşmiş bir ceza bulunduğundan bahisle ikinci ve sonraki fiiller nedeniyle kesilecek olan cezaların belli oranlarda arttırılmasını öngören bu hüküm adalet ve eşitlik ilkeleri bakımından değerlendirilmeye muhtaçtır.⁴⁰⁶

Örneğin; 2014/7 vergilendirme dönemi için vergi idaresince hakkında 400 TL tutarında ilave KDV tarhiyatında bulunulan, aynı tutarda vergi ziyası cezası kesilen ve cezası kesinleşen bir mükellefin, 2015/3 vergilendirme dönemi için 3 milyon TL tutarında ilave KDV tarhiyatına ve yine aynı oranda vergi ziyası cezasına çarptırıldığını düşünelim. Tekerrüre ilişkin hüküm uyarınca bu mükellef hakkında 3 milyon TL vergi ziyası cezasına ilave olarak 1,5 milyon TL tutarında vergi ziyası cezası uygulanacaktır. Yani mükellef daha önce çarptırılmış olduğu ve tekerrüre esas alınan 400 TL'lik vergi ziyası cezası nedeniyle ikinci fiili nedeniyle toplamda 4,5

⁴⁰⁴ TAYLAR, Yıldırım, a.g.e., s. 26, 29.

⁴⁰⁵ Bkz. AYM, E. 2009/51, K. 2010/73 sayılı ve 20.05.2010 tarihli kararı.

⁴⁰⁶ GEZER, Güngör, “Vergi Ziyası Cezası İle İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa'ya Aykırıdır”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, ss. 130-136, s. 131.

milyon TL vergi ziyaı cezası ödemek durumunda kalacaktır. Bu durumun adalet ilkesine uymayarak Anayasa'ya aykırılık oluşturduğu kanaatindeyiz.

Bu nedenle, ikinci ve sonraki fiiller nedeniyle kesilecek olan vergi ziyaı cezalarının, tekerrüre esas teşkil eden vergi ziyaı cezasının miktarı ile doğru orantılı şekilde artan oranlı bir tarifeye göre arttırılmasını öngören yeni bir düzenlemenin daha yerinde olacağı görüşüne katılmaktayız.⁴⁰⁷

Eğer böylesine bir değişim yapılamıyorsa en azından, her iki kabahat fiili için de iki sene içinde tekrarın aranması ve tekerrür halinde de cezanın maksimum %25 oranında arttırılmasının, mükellef hakları bakımından, daha doğru bir uygulama olacağı kanaatindeyiz.

Sonuç itibarıyla mevcut durumda mevzuatımızda, **Mamidakis** kararındaki ihlalden hareketle Sözleşme'ye aykırılık tespit ettiğimiz hususlar bu şekildedir.

İdari para cezalarının makul ve ölçülü olması, mükellefler üzerinde mali yıkıma yol açmaması gerekliliği bir AYM kararında tartışılmıştır.⁴⁰⁸ İtiraz konusu, 3.1.2002 tarihli ve 4733 sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un, 3.4.2008 tarihli ve 5752 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle değiştirilen 8. maddesinin beşinci fıkrasının (a) bendinde yer alan "...*ellibin Yeni Türk Lirasından ikiyüzellibin Yeni Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir.*" ibaresinin, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi talebine ilişkindir. İptali istenilen kanun hükmü şu şekildedir: "*a) Bu Kanun veya ilgili mevzuat gereğince Kurum tarafından istenilen ticari faaliyetlerini gösterir satış veya faaliyet raporlarını veya bilgi, belge ve numuneleri yazılı uyarıya rağmen belirlenen süre içinde vermeyenlere, yanlış veya yanıltıcı bilgi veya belge verenlere, gerekli tesis ve yerleri incelemeye açmayanlara ellibin Yeni Türk Lirasından ikiyüzellibin Yeni Türk Lirasına kadar idari para cezası verilir.*"

Başvuru kararında özetle, öngörülen para cezasının alt ve üst sınırlarının itiraz konusu kuralda gösterilmekle birlikte bu sınırlar içerisinde cezanın takdirinde esas alınacak objektif kriterlere yer verilmeyerek para cezasının uygulanması bakımından idareye sınırsız bir takdir yetkisi tanındığı, bu durumun uygulamada farklı yorum ve değerlendirmelere sebep olacağı, eşitsizliğe, haksızlığa ve keyfiliğe yol açacağı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

⁴⁰⁷ GEZER, Güngör, "Vergi Ziyaı Cezası İle İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa'ya Aykırıdır", s. 136.

⁴⁰⁸ Bkz. AYM, E. 2015/50, K. 2015/107 sayılı ve 25.11.2015 tarihli kararı.

AYM, itiraz konusu kuralın da yer aldığı 4733 sayılı Kanun'un 8. maddesinin beşinci fıkrasının (a) bendinde, hangi eylemlerin idari para cezasını gerektirdiğini ve uygulanacak para cezasının alt ve üst sınırının açıkça gösterildiğini, anılan kuralda gösterilen kabahatlerin işlenmesi durumunda verilecek para cezasının miktarının öngörülebilir olduğunu ve kuralda herhangi bir belirsizliğin söz konusu olmadığını açıklamıştır. AYM, iptal talebinin reddine karar vermiştir.

Mahkemenin gerekçeleri şu şekildedir: “İdarelerin, kanunlarla verilen görevleri yerine getirirken alacağı kararların, her türlü olay ve olgu göz önünde bulundurularak önceden hukuk kurallarıyla belirlenmesi mümkün olmadığı gibi kamu hizmetlerinin ve toplumsal ihtiyaçların değişkenliği dikkate alındığında uygun bir yöntem de değildir. Bu nedenle, idarelerin karşılaştıkları farklı durumlar karşısında en uygun çözümü üretebilmeleri için takdir yetkisiyle donatılmaları zorunludur. **Takdir yetkisinin amacı, idareye farklı çözümler arasından uygun ve yerinde olanı seçme serbestisi tanımaktır.**

İtiraz konusu kuralda yer alan idari para cezasının verilmesini gerektiren eylemler kabahat niteliğindedir. 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinde, kabahat karşılığında idari para cezası uygulanırken hangi ölçütlerin esas alınacağı gösterilmiştir. Söz konusu maddenin (2) numaralı fıkrasına göre, idarî para cezasının, kanunda alt ve üst sınırı gösterilmek suretiyle belirlendiği durumlarda, idarî para cezasının miktarı tespit edilirken işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumu birlikte göz önünde bulundurulacaktır. Kabahatler Kanunu'nda öngörülen ölçütler gözetilerek uygulanacak olan itiraz konusu kuralın belirsizliği ve öngörülemezliğinden söz edilemeyeceğinden, kuralda **hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerine ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesine aykırılık bulunmamaktadır.**

Öte yandan, Anayasa Mahkemesinin 13.11.2014 tarihli ve E.2013/95, K.2014/176 sayılı kararında vurgulandığı üzere idareye alt ve üst sınırlar arasında para cezasını belirleme konusunda takdir yetkisi tanınması, idarenin "keyfi" olarak hareket edebileceği anlamına gelmemektedir. İdareye tanınan takdir yetkisinin, somut olayın özellikleri, eylemin ağırlığı, oluşan zararın büyüklüğü gibi durumlar göz önünde bulundurularak kamu yararı ve hizmet gereklerine uygun olarak kullanılması ve işlenen fiil ile tayin edilecek ceza arasında adil bir dengenin gözetilmesi, idarece cezanın alt sınırının üzerine çıkıldığında bunun nedenlerinin ortaya konulması ve gerekçelerinin açıklanması zorunludur. Belirtilen hususların, söz konusu para cezalarına karşı açılacak davalarda yargı yerlerince gözetileceği de tabiidir.”

Ancak AYM ile aynı görüşte olmadığımızı belirtmeliyiz. Bizim de katıldığımız karşı görüşe göre; “belirlilik” unsuru yönünden kuralda Anayasa’ya aykırılık yoksa da; olay tarihi bakımından 2015 yılı itibariyle “76.142 liradan 380.715 liraya kadar” bir aralıkta verilebilecek olan idari para cezasının “makul” ve “ölçülü” olduğunu kabul etmeye imkân yoktur. Kuralda seçimlik olarak belirtilen ve idari kabahate sebebiyet veren davranış şekillerine idari para cezası tayini yasa koyucunun takdir alanı içerisindeyse de; ilk bakışta 5 kat olarak belirlenen alt ve üst sınırlar tek başına bu takdirin objektif ve Anayasa’ya uygun olduğunu ortaya koyamaz. “Caydırıcılık” gerekçesiyle böylesine yüksek alt ve üst sınırlar belirlenmesi “ölçülülük” ilkesine, dolayısıyla de hukuk devletine aykırı olup, yasa koyucunun takdir yetkisi içinde değerlendirilemez.

Söz konusu kurala göre verilecek idari para cezalarının yargı denetimine tabi olduğu ve bu nedenle uygulama neticesinde doğabilecek hataların yargı kararıyla giderilebileceği yönündeki bir değerlendirmenin de varılan bu sonucu etkileyici yönü bulunmamaktadır. **Kamu yararı ve piyasanın düzenlenmesi gibi gerekçeler de bu denli yüksek idari para cezaları öngörülmesine haklılık kazandırmaktadır.** Yasa koyucu, ticari faaliyeti sona erdirecek ya da çok önemli düzeyde zaafa uğratacak şekilde ve maddi yıkıma yol açacak düzeyde idari para cezası tayin etmemelidir. Tüm bu nedenlerle, AYM’nin görüşünün aksine, kuralın iptalinin yerine olacağı kanaatindeyiz.

Yine idari para cezalarının ölçülü olması gerekliliği bir AYM kararında daha tartışılmıştır.⁴⁰⁹ Davacılar verilen idari para cezalarının iptali talebiyle açılan davalarda, itiraz konusu kuralların Anayasa’ya aykırı olduğu kanaatine varan Mahkeme, iptalleri için başvurmuştur. İtiraz konusu kuralda lisansa tabi faaliyetlerin lisans alınmaksızın yapılması, LPG otogaz istasyonlarında LPG tüpü satışı yapılması, LPG otogaz istasyonlarında sorumlu müdür bulundurulması ve yetkili personel çalıştırılmasına ilişkin yükümlülüklerin ihlali hallerinde sorumluların belirtilen maktu idari para cezası ile cezalandırılması öngörülmektedir. Hüküm, gerçek kişi olan ve kendisine ait tek araçla lisanssız taşıma yapan kişi ile nakliye filosu sahibi olup lisanssız taşıma yapan kişiye aynı cezanın verilmesi sonucunu yaratmaktadır. Regülatif cezalar olarak nitelendirilen bu tür cezaların genellikle çok ağır sonuçları olması nedeniyle nispi olarak ya da alt ve üst sınır belirtilmek suretiyle maktu olarak belirlenmesi gerektiği, fiilin haksızlık içeriği, işletmelerin kusur durumu dikkate alınmadan, ekonomik büyüklüklerine ve sınıflarına göre adil bir denge

⁴⁰⁹ Bkz. AYM, E. 2015/73, K. 2016/161 sayılı ve 12.10.2016 tarihli kararı.

gözetilmeden her ihlal için aynı miktarda para cezası öngörülmesinin hukuk devletinin gereği olan adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

AYM, kanun koyucunun takdir yetkisi kapsamında söz konusu fiilleri kabahat olarak belirlemesinin ve bunun karşılığında idari cezalar öngörülmesinin, kamu yararını sağlamaya yönelik olduğunu, cezaları, caydırıcılık fonksiyonunu yerine getirebileceğini takdir ettiği maktu cezalar olarak düzenlediğini ifade etmiştir. Maktu olarak belirlenen idari para cezaları, cezayı gerektiren fiili işleyenlerin üzerinde, ekonomik durumlarına göre farklı etkiler doğurabilirse de bu durumun adalet ve hakkaniyet ilkelerine aykırılık oluşturmadığını, kanun koyucunun, takdir yetkisinin kapsamında fiilin meydana getireceği neticeleri de dikkate alarak düzenlediği itiraz konusu kuralda hukuk devleti ilkesi ile çelişen bir yön bulunmadığını belirten AYM, iptal talebinin reddine karar vermiştir.

Karar oyçokluğuyla alınmış, 4 üye karşı oy vermiş ve kuralın Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğunu söylemiştir. Karşı oylarda belirtilen görüşlere katıldığımızı ve söz konusu düzenlemelerin ölçülülük ilkesine aykırı olduğunu belirtmeliyiz. Şöyle ki: *"... Kişilerin can ve mal güvenliği açısından tehlike arzeden LPG ve otogaz faaliyetlerinin regüle edilmesine yönelik tedbirler alma, bu bağlamda bazı yükümlülüklerin ihlali durumunda yaptırımlar uygulama devletin görevidir. Hiç kuşkusuz bu tedbirlerin mahiyeti, uygulanacak cezaların türü ve miktarı konusunda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir. Bu takdir yetkisinin anayasal sınırlar içinde adalet ve hakkaniyete uygun şekilde kullanılması gerekir. Başka bir ifadeyle, fiilin ağırlığı, failin kusuru ve ekonomik durumu, ağırlaştırıcı ve hafifletici nedenler gibi etkenler dikkate alınarak uygulanan yaptırımın ölçülü olması zorunludur. Cezaya konu fiille ceza arasında gözetilmesi gereken bu ölçülülük hukuk devletinin vazgeçilmez unsurudur. **Nispi cezalarla, alt ve üst sınırı belirlenen maktu cezalarda işlenen fiilin haksızlık derecesi ile failin kusuru ve ekonomik durumu esas alınabilecektir. Maktu para cezası ise failin durumunu dikkate alarak cezanın kişiselleştirilmesi imkânını ortadan kaldırmaktadır.** Halbuki hakkaniyete uygun, adil ve ölçülü bir para cezasının failin kusuru, ekonomik durumu gibi etkenleri dikkate alması gerekir... Hiç kuşkusuz, "caydırıcılık" idari para cezalarının en önemli amaçlarından biridir. Ancak, yüksek maktu para cezalarının ekonomik büyüklükleri aynı olmayan gerçek ve tüzel kişiler üzerinde aynı oranda caydırıcı olamayacağı açıktır. Ayrıca caydırıcılık, makul ve ölçülü olmayan, dolayısıyla adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaşmayan cezaları haklı gösteremez."*

Kabahatler Kanunu'nun 17. maddesinin ikinci fıkrasında alt ve üst sınırları gösterilen idari para cezalarıyla ilgili olarak "... miktarı belirlenirken işlenen kabahatin haksızlık içeriği ile failin kusuru ve ekonomik durumu birlikte göz önünde bulundurulur." hükmü yer almaktadır. İdari para cezaları tespit edilirken yapılması gereken, failin kusur durumu ve ekonomik halini göz önünde bulundurmadır. Cezaların maktu olarak belirlenmesi bu örnekte olduğu gibi çoğu halde adaletsiz sonuç doğurabilmektedir. Bu nedenle, özel bir faaliyet alanında kamu düzenini korumak veya belli bir sektörü düzenlemek amacıyla ilgili kanunlarda özel olarak yetkilendirilmiş idari makamlar tarafından verilen idari cezalar olan regülatif para cezalarının⁴¹⁰, nispi olarak veya alt ve üst sınırı belirlenmek suretiyle maktu olarak belirlenmesi adalet ve hakkaniyet ilkelerine daha uygun olacaktır.

AYM bu kararında, söz konusu hükümlerin iptali talebinin reddine karar vermiştir. Ancak Mahkeme, yakın tarihli bir başka kararında⁴¹¹ oldukça benzer bir konuda şu sonuca varmış ve iptal kararı vermiştir: "*Bu idari para cezası maktu düzenlendiği için uygulanırken işlenen fiilin haksızlık içeriği, bayinin kusur durumu bir başka deyişle fiilin kasten veya taksirle işlenip işlenmediği hususları dikkate alınmadığı gibi bayilerin işletmelerinin ekonomik büyüklüğü, cirosu, kârı gibi kriterler de değerlendirilememektedir. Buna göre, tek pompa ile faaliyet gösteren ve uygulanan idari para cezası miktarı kadar yıllık cirosu bulunmayan bir akaryakıt istasyonu ile büyük ölçekteki akaryakıt istasyonunu işletenler açısından bu yükümlülüklerin ihlali halinde verilecek ceza miktarı aynı olmakla birlikte para cezasının miktarının yüksek olması göz önünde bulundurulduğunda tek pompa ile faaliyet gösteren ve cirosu yüksek olmayan akaryakıt bayisi için verilen ceza daha ağır sonuçlar doğurabilmektedir.*" Karşı oyda da ifade edildiği gibi somut olayda da AYM'nin bu kararından ayrılmayı gerektiren bir durum bulunmamaktadır.

IV. Mükellef Hakkında Uygulanan Vergi Güvenlik Tedbirlerinin Makul Olması

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Hukuk, açık ve ulaşılabilir olmanın yanı sıra, bireylerin davranışlarını yönlendirebilmesine imkân verecek şekilde öngörülebilir olmalıdır. Bunlar hukuk devleti ilkesinin olmasa olmaz yapı taşlarıdır.

Yine hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak, hukuki düzenlemeler yapılırken mümkün olduğunca keyfiliğe imkân tanınmamalıdır. Yasal düzenlemelerin

⁴¹⁰ ALTAŞ, Soner, "Anayasa Mahkemesi'nin İdari Para Cezalarına İlişkin Adalet ve Hakkaniyet Vurgusu, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2016, S. 154, ss. 244-251, s.247.

⁴¹¹ Bkz. AYM, E. 2015/109, K. 2016/28 sayılı ve 07.04.2016 tarihli kararı.

uygulayıcılara bazı konularda takdir yetkisi tanınması mümkündür. Ancak bu düzenlemelerin içeriği, düzenlenen alanı, düzenlemeden etkilenenlerin durumu ve sayısı konularında açıklık şarttır.⁴¹² Düzenleme tamamen keyfi bir uygulamaya olanak tanırsa, Sözleşmenin aradığı niteliklere sahip bir düzenlemeden söz edilemez.⁴¹³

Mahkeme, mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden tedbirlerin hem amaçla orantılı, hem de bu amacın gerçekleştirilmesine elverişli olmasını aramaktadır.⁴¹⁴ Vergi kaçığının önlenmesi elbette ki kamunun yararının olduğu meşru bir hedeftir. Devletlerin egemenlik yetkileriyle bağlantılı olarak uygulayacakları ve verginin ödenmesini sağlamak ve kaçırılmasını önlemek amacıyla mülkiyet hakkına müdahale teşkil edecek önlemlerin de keyfi olmaması ve kamu yararına uygun olması gerekmektedir.

Hentrich olayında devletin, vergi kaçakçılığı söz konusu olduğunda dava açma, para cezası uygulama gibi başka olanaklara sahip olmasına rağmen, öncelikle önalım yetkisini kullanması ve kişiyi mülkünden mahrum bırakması, sahip olduğu takdir yetkisinin sınırlarını oldukça aşmakta, ölçülülük ilkesine aykırılık oluşturmakta ve keyfi bir uygulama ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca söz konusu bu uygulama sistematik olarak uygulanmaması ve koşullarının kesin bir biçimde belirlenmemesi sebebiyle açık ve öngörülebilir değildir. Vergi idaresinin sistematik bir biçimde uygulayabileceği diğer yöntemlerle vergi kaçağı ile mücadele etmesi gerekmektedir. Aksi takdirde keyfi uygulamalar ortaya çıkabilecektir. Dolayısıyla önalım yetkisi devletin vergi kaçığının önlemek ve bu sayede kamu yararını sağlamak noktasında mutlaka başvurusu gereken bir önlem değildir.

Mahkeme, bu davada önalım yetkisinin kullanılmasının Ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin 1. bendinin 2. cümlesi anlamında, "2. Kural" olarak adlandırılan "mülkiyetten yoksun bırakma" oluşturduğunu belirtmiştir. Ancak Mahkemenin bu yöndeki değerlendirmesini hatalı bulup eleştiren ve söz konusu davanın "3. Kural" olarak adlandırılan, "mülkiyetin kullanımının kontrolü" kapsamında ve Ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin 2. fıkrası çerçevesinde ele alınması gerektiği görüşünü savunanlar da mevcuttur. Daha az tapu harcı ödemek amacıyla tapudaki satış bedeli düşük gösterildiği iddia edilen bir taşınmaz hakkında önalım gerçekleştirilmesi

⁴¹² Nisbi belirlilik düzeyine ilişkin söz konusu üç faktörün dikkate alındığı AİHM kararları için bkz. *Silver and Others v. the United Kingdom*, 25 March 1983, Series A no. 61, p. 33, para. 88; *Gropper Radio AG and Others v. Switzerland*, 28 March 1990, Series A no. 173, p. 26, para. 68; and *Herczegfalvy v. Austria*, 24 September 1992, Series A no. 244, p. 27, para. 89.

⁴¹³ Çoban, Ali Rıza, "Strasbourg'da Herküllere İhtiyacımız Var Mı? Ulusal Takdir Yetkisi ve Evrensel Standartlar Arasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", s. 208-209.

⁴¹⁴ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 426.

dolayısıyla açılan davada, davacının yakındığı temel konu, daha az tapu harcı ödemek amacıyla tapudaki satış bedelinin düşük gösterildiği iddia edilen bir taşınmazın, önalım yolu ile devlet mülkiyetine geçirilmesidir. Bazılarına göre de burada mülkiyetten yoksun bırakma söz konusudur. Ancak müdahalenin hangi kural kapsamında kaldığını belirlemek için yalnızca müdahalenin sonucuna bakmak yeterli değildir. Burada asıl önemli olan müdahalenin amacıdır. Bu davadaki müdahalenin amacı, vergi benzeri bir gelir olarak tapu harcının taşınmazın gerçek değerini yansıtacak şekilde yatırılmasının sağlanmasıdır. Dolayısıyla söz konusu müdahalenin 3. Kural kapsamında değerlendirilmesi daha doğru bir yaklaşımdır.⁴¹⁵

Yine bu görüşü destekler şekilde Mahkeme, önüne gelen vergi davalarında, kural olarak, müdahalenin fiili sonucu mülkiyetten yoksun bırakma olsa dahi, denetimini 1. fıkranın 2. cümlesi kapsamında değil, vergilerin ödenmesini sağlamayı düzenleyen 2. fıkra çerçevesinde yapmaktadır.^{416 417}

Bir diğer dava olan **Gasus** ile “mülk” kavramının Sözleşme uygulaması bakımından özerk olduğu vurgulanmıştır. Buna göre, 1 Nolu Protokol’ün 1. maddesinin geçerli olabilmesi için iç hukukun söz konusu çıkarı bir mülkiyet hakkı olarak tanınması gerekli değildir.⁴¹⁸

Bu karar ile Mahkeme, öncelikle, mal ve mülk kavramından ne anlaşılması gerektiğini açıklığa kavuşturmuştur. Buna göre mal ve mülk kavramı iç hukuka göre değerlendirilmemelidir. Çünkü, özerk bir anlama sahiptir ve fiziki malların mülkiyetiyle sınırlı olmayıp malvarlığını oluşturan diğer bazı hak ve menfaatler de mal ve mülk kavramına dahildir.

Pek çok kez ifade dildiği gibi devletlerin vergilerin ödenmesini güvenceye alma konusunda geniş bir takdir yetkisi vardır. Devletlerin, vergi, resim, harç vb. mali yükümlülükler gibi kamu gelirlerinin ödenmesini garanti altına almak için gerekli önlemleri alması 3. Kural kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak devletler gerekli önlemleri alırken keyfi hareket edemezler. Gerekli yasal düzenlemeler yapılırken kamu yararı ile bireyin hakları arasındaki adil dengenin korunması ön planda tutulmalıdır. Önlemin makul olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak bu takdirde önlemlere saygı gösterilmektedir.

Bu kararda kamu alacağı için, mülkiyeti başkasında bulunan ancak borçlunun zilyetliğinde bulunan mala el konması makul bir önlem olarak kabul edilmiştir. Burada Mahkemenin özel alacak borç ilişkileri ile kamu alacağı arasında

⁴¹⁵ ŞİMŞEK, Suat, “Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, s. 328.

⁴¹⁶ Bkz. Gasus Dossier-und Fördertechnik GmbH v. Hollanda davası.

⁴¹⁷ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 71.

⁴¹⁸ CARSS-FRISK, Monica, a.g.e., s. 18.

bir ayırım yarattığını ifade edebiliriz. Çünkü böyle bir önlem alınması vergilerin ödenmesi amacına hizmet etmekte ve kamu yararını gerçekleştirme amacını taşımaktadır. Bu bağlamda kullanılan araç ile hedeflenen amaç arasında makul bir denge sağlandığına kanaat getirilmiş ve ihlal tespit edilmemiştir.

Ancak bu karara katılmadığımızı belirtmek gerekmektedir. Mahkeme Hentrich davasında, önalım yetkisinin makul olmadığını, devletin vergi kaçırılmasını önlemek amacıyla daha uygun başka yöntemleri (dava açma, vergi cezası uygulama) kullanmasının mümkün olduğunu karara bağlamıştır. **Gasus kararındaki tavrı ise kanaatimizce Hentrich kararındaki kararı ile çelişmektedir.** Zira devlet, kamu alacağını tahsil etmek amacıyla, mükellefin malvarlığına dahil olan mallar üzerinde zorla tahsil işlemini gerçekleştirebilir. Her ne kadar olayda, borçlunun haczi mümkün malının olup olmamasına değinilmemişse de, borçlunun haczi mümkün başka hiçbir malı olmasa dahi, devletin alacaklının mülkiyetinde olan bir malı haczetmesi makul bir önlem olarak kabul edilemez.

Kararın bir diğer önemli noktası ise, ticari faaliyetle uğraşanların ticari risklerini en aza indirmeleri konusunda gereken tedbirleri almaları, almamaları halinde ise bunun sonuçlarına katlanmaları gerektiği hususunun altının çizilmiş olmasıdır.

Bulves kararında ise ilk başta dikkat çeken AİHM'in, **KDV indirimini meşru bir beklenti ve başvuran bakımından mülkiyet hakkı olarak değerlendirmesidir.** AİHM, alıcının KDV ile ilgili yükümlülüklerini eksiksiz olarak yerine getirmiş olmasına karşın, satıcının yükümlülüklerini aynı özende yerine getirmemesi nedeniyle, alıcının ödemiş olduğu KDV'yi indirme imkânından yoksun bırakılmasını, malvarlığına yapılan ağır, orantısız ve adil olmayan bir müdahale olarak kabul etmiştir. Bu sonuca varılmasında alıcının, satıcının sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini kontrol etme imkân ve yetkisine sahip olmaması da etkili bir unsur olarak karşımıza çıkmıştır.

Dolayısıyla AİHM, satıcının yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin kontrolü konusunda sorumluluk sahibi olmayan alıcının, satıcının hukuka aykırı davranışlarından ötürü cezalandırılmasını ölçülü bir müdahale olarak kabul etmemiştir. Buradan çıkartılan sonuç, eğer devletler bir kimseyi, bir başka kimsenin hukuka aykırı hareketlerinden dolayı sorumlu tutmak ve cezalandırmak istiyorlarsa, öncelikle o kimseye hukuka aykırı bir davranış olup olmadığını denetleme konusunda yetki vermelidirler. Aksi takdirde denetim yetkisi olmayan bir konuda cezalandırılması öngörülebilirlik kriterini de sağlamadığından hukuki güvenlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Bir diğ er anlatımla, mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların, hakkı sınırlanan vergi mükellefi veya sorumlusunun eylem ve iradesinden kaynaklanması gerekmektedir. Mükellef veya sorumlu, haberdar olmadığı/olamayacağı bir başkasının eylem ve işlemlerinin sonucuna bağı lı bir uygulama nedeniyle güvenceden yoksun bırakılmamalıdır.⁴¹⁹

Kanımızca, **dava konusu olayda alıcının satıcıyı denetleme konusunda bir sorumluluğ u olsaydı, AİHM alıcının mülkiyet hakkına yapılan müdahaleyi ölçüsüz bulmayacaktı**. Çünkü bu takdirde alıcı kendi denetim yükümlülüğ üne uymadığı için cezalandırıldığında, yapılan müdahale ölçülü ve orantılı olarak kabul edilebilecekti. Bize göre de bu durumda toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki denge sağlanmış olacaktır. İlaveten alıcı bakımından bu durum öngörülebilir olduğ undan hukuki güvenlik ilkesine de uygun hareket edilmiş olacaktır.

Vergi güvenlik tedbirlerinin makullüğ ü konusunda bir diğ er önemli karar da **Melo Tadeu** davasında ortaya konmuştur. AİHM, vergi borcunun tahsili konusunda mükelleflerin başka şirketlerdeki hisselerine el konmasında bir sıkıntı olmadığını vurgulamıştır. Ancak kuşkusuz ki bu güvenlik tedbirinin toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengeyi sağlaması gerekmektedir. Bu anlamda, hakkında yürütülen dava neticesinde başvuranın, vergi borcu olan şirketin yetkili yöneticisi olmadığı tespit edildikten ve bu nedenle de hakkında yürütülen ceza davasından beraat ettikten sonra, vergi idaresince bir başka şirketteki hissesine el konulması orantılı bir müdahale olarak kabul edilemez. Mahkeme bu davada vergi idaresinin eyleminin hem masumiyet karinesinin hem de mülkiyet hakkının ihlaline sebebiyet verdiğ ini gözlemlemiştir.

Vergi güvenlik tedbirlerinin makullüğ ü konusunda son olarak incelenen karar, **East/West Alliance Limited** v. Ukrayna uyuşmazlığıdır. İhlal tespit eden AİHM, hükümetin 5 milyar avro tazminat ödemesine hükmetmiştir. Bu rakam AİHM içtihatları bakımından son derece önemli ve büyük bir tazminattır. Zira bu olayda bazı kayıp uçaklar vardır ve kayıp olmayan uçaklarda da ciddi zararlar söz konusudur. AİHM hem bu durumu hem de başvuranın uğ ramış olduğ u kar kaybını tazminat miktarını belirlemede dikkate almıştır. Bu uyuşmazlık bakımından, aşağıda detaylı olarak incelenen **müsadere** meselesinin ele alınması gerekmektedir.

⁴¹⁹ Yaltı, Billur, "Vergi Hukukunda Sorumluluğ un Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", *Prof. Dr. Mualla Öncele' e Armağ an*, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, s. 520.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi hukukunda da, vergi kaçakçılığı gibi kamu düzenini bozan suçların işlenmesi durumunda, işleyenler hakkında para cezası ve hapis cezası uygulanmaktadır. Ancak Hazinesin önalım yetkisine benzer bir yetki Türk vergi sisteminde öngörülmemiştir. Mülkiyet hakkının korunması bakımından da böyle bir yetkinin mevzuatımızda olmaması yerindedir. Bu anlamda mevzuatımız, **Hentrich** kararındaki ihlal yönünde Sözleşme ile uyumludur.

Gasus kararında öncelikle, "mülk" kavramının Sözleşme uygulaması bakımından özerk olduğu vurgulanmıştır. Buna göre mal ve mülk kavramı iç hukuka göre değerlendirilmemelidir. Çünkü, özerk bir anlama sahiptir ve fiziki malların mülkiyetiyle sınırlı olmayıp malvarlığını oluşturan diğer bazı hak ve menfaatler de mal ve mülk kavramına dahildir. Bu noktada AİHM'in meşru beklentiyi de bazı hallerde yeterli saydığı unutulmamalıdır.

Anayasa Mahkemesi de bir bireysel başvuru kararında meşru beklenti kavramına değinmiş ve AİHM içtihadına paralel olarak mülkiyet hakkı kapsamında sahip olunan şeyin mevcut bir şey olabileceği gibi, malvarlığına ilişkin değerler de olabileceğini, bu kapsamda alacak haklarının da mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilebileceğini, ancak alacak haklarının mülkiyet hakkı kapsamında korunabilmesi için, ya bir mahkeme hükmü, hakem kararı, idari karar gibi bir işlemle yeterli derecede icra edilebilir kılınmış olmasının ya da en azından bunlarla bağlantılı olarak meşru bir beklentinin bulunması gerektiğini ifade etmiştir. Mahkeme, meşru beklentinin objektif temelden uzak bir beklenti olmayıp bir kanun hükmü, yerleşik bir yargısal içtihat veya aynı menfaatle ilgili hukuki bir işleme dayalı beklenti olduğunun altını çizmiştir.⁴²⁰

Bu doğrultuda, başvuranın 2006-2009 yılları arasında kendisinden fazla vergi alındığı ve bunların iade edilmesi gerektiği yönündeki iddialarına dayanak olarak ileri sürdüğü Anayasa Mahkemesi iptal kararının, geçmişe dönük olarak vergi iadesi şeklinde alacak hakkı doğurucu bir etkiye sahip olmadığı gibi, bu konuda meşru beklenti oluşturmak bakımından da elverişli olmadığına, dolayısıyla başvuranı, iddia ettiği hakkı elde etme konusunda meşru bir beklentiye sevk edecek bir kanun hükmü veya yerleşik yargısal bir içtihat bulunmadığından başvuranın Anayasa'nın 35.

⁴²⁰ Bkz. 2013/5660 başvuru numaralı ve 20.03.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 28.

maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına ilişkin korumadan yararlandırılmasının mümkün olmadığına karar verilmiştir.⁴²¹

AİHM Gasus kararında ayrıca, ticari faaliyetle uğraşanların ticari risklerini en aza indirmeleri konusunda gereken tedbirleri almaları, almamaları halinde ise bunun sonuçlarına katlanmaları gerektiği hususunun altının çizmiştir. Gerçekten TTK m. 18 uyarınca da tacirler basiretli davranmalıdırlar. Dolayısıyla eğer bir şirket, bedeli tam olarak ödenmemiş bir malı borçluya gönderir ve onun zilyetliğinde kalmasına müsaade ederse, buradaki ticari riski, yani bedelin tam olarak ödenmemesini, göz önüne almış demektir. Ancak bu durum dahi, alacaklının malının haczedilmesini haklılaştırmamaktadır.

AATUHK'un 54. maddesi uyarınca ödeme süresi içerisinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsilat; borçlunun teminatı varsa, teminatın paraya çevrilmesiyle, kefil varsa kefilin takibiyle, borçlunun mallarının haczi ve paraya çevrilmesiyle ve borçlunun iflasının istenmesiyle gerçekleştirilebilir. Kanun'un "Haciz" başlıklı 62. maddesine göre de; borçlunun mal bildiriminde gösterilen veya tahsil dairesince tespit edilen borçlu veya üçüncü şahıslar elindeki menkul malları ile gayrimenkullerinden, alacak ve haklarından amme alacağına yetecek miktarı tahsil dairesince haczolunabilir. Aynı maddenin 3. fıkrası, borçlu tarafından başkasının olduğu beyan edilen veya üçüncü şahıs tarafından ihtiyaten haciz veya istihkak iddia edilmiş bulunan malların haczinin en sona bırakılacağını hükme bağlamıştır. Borçlu elinde haczedilen mallara karşı istihkak iddialarına ilişkin olan 66. maddeye göre; borçlu, elinde bulunan bir malı üçüncü şahsın mülkü veya rehni olarak gösterdiği yahut üçüncü bir şahıs tarafından o mal üzerinde mülkiyet veya rehin hakkı iddia edildiği takdirde, haczi yapan memur bunu haciz zaptına geçirir. Tahsil dairesi haciz zaptını aldığı tarihten itibaren 7 gün içinde iddiayı reddetmediği takdirde istihkak iddiasını kabul etmiş sayılır. İstihkak iddiası tahsil dairesince kabul edilmez veya borçlu tarafından istihkak iddiasına itiraz edilirse, 7 gün içinde mahkemeye müracaat etmesi lüzumu tahsil dairesince üçüncü şahsa bildirilir. Müddetinde dava açılmadığı takdirde istihkak iddiasından vazgeçilmiş sayılır.

Madde metninden de anlaşıldığı üzere Türk vergi sisteminde, borçlunun zilyetliğinde ancak mülkiyeti başkasında bulunan bir mal için haciz sırasında istihkak iddiasında bulunma imkânı vardır. Eğer bu iddia da tahsil dairesince haklı bulunursa,

⁴²¹ Bkz. 2013/5660 başvuru numaralı ve 20.03.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 34.

o mal üzerinde haciz gerçekleştirilememektedir. Dolayısıyla amme alacağı olduğu gerekçesiyle borçlu zilyetliğinde olan her malın haczedilmesi mümkün değildir.

Gasus davası yönünden AİHM her ne kadar bir ihlal tespiti yapmamış ve vergi idaresinin vergi borcunun tahsili amacıyla 3. kişinin elinde bulunan malın haczedilip satılmasının orantılılık şartını sağladığına karar vermişse de, hukukun genel ilkeleri kapsamında varmış olduğumuz ihlal kararı ile mevzuatımız uyum içerisindedir. Zira **mevzuatımız vergi borcunun tahsili amacıyla 3. kişinin malının hazine imkân vermemektedir.**

Bulves olayını ise, Türk vergi mevzuatında vergi sorumluluğu müessesesi kapsamında değerlendirmek gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak VUK 11, AATUHK m. 35 ve mükerrer m. 35'de bazı düzenlemeler yer almaktadır.

VUK m. 11'de vergi kesenlerin stopaj sorumluluğuna ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. Bu maddenin 3. fıkrasına göre, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hasımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetime katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit edilenler müteselsilen sorumludur. Bu maddedeki alım satıma taraf olanların müteselsil sorumluluğu, stopaj sorumluluğuna ilişkindir. Bulves kararındaki durum ise stopaj ve müteselsil sorumlulukla ilgili olmayıp normal alım-satım ilişkisinde alıcının ödediği KDV'yi satıcının kanuna uygun bir biçimde götürüp yatırmaması nedeniyle ortaya çıkmış ve alıcının indirim hakkı elinden alınmıştır.

Türk vergi mevzuatında da buna benzer bir uygulama Maliye Bakanlığı'nın 70 Seri Nolu Genel Tebliği ile öngörülmüştü. Bu tebliğin müteselsil sorumluluğa ilişkin 5. bölümünde, müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle hazineye intikal etmeyen verginin, KDVK'nın 29. ve 32. maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılamayacağına ilişkin bir düzenleme yer almaktaydı. Ancak bu düzenleme, Danıştay 11. Dairesi'nin 27.03.2000 günlü ve E. 1998/4856, K. 2000/1115 sayılı kararıyla ve "müteselsilen sorumlu tutulmayacak birinin, söz konusu yükümlülüklerinin yerine getirilmemesi sonucu Hazine'ye intikal etmeyen vergiden, Kanunda belirtilen sorumluluk kapsamını genişletmek suretiyle müteselsilen sorumlu tutulmasının öngörüldüğü, Hazine'ye intikal etmeyen vergiden müteselsilen sorumlu tutulacak kişi ve kuruluşun, söz konusu vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenlerle doğrudan veya dolaylı bir ilişkisinin bulunması gerektiği, aksi halde mevcut bir alım satım veya hizmet ifası ilişkisinin doğrudan taraflı olmayan, bu

ilişkinin daha alt kademelerinde yer alan üçüncü bir kişinin tahsil ettiği vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeme şeklinde gerçekleşecek bir davranışı yüzünden, bu mal satım ilişkisinin en son kademesinde bulunan iyi niyetli bir mükellefin indirim ve iadelerinin kabul edilmemesinin, böyle bir mükellefin bu şekilde fiilen müteselsil sorumluluk kapsamına alınması sonucunu doğuracağı, bu sonucun Kanuna aykırı olması yanında, hukukun temel ilkeleriyle de bağdaşmadığı, bu durumda, iptali istenilen tebliğ hükmüyle, müteselsil sorumluluk kapsamının genişletildiği, böylece Kanun'un öngördüğü yetki sınırlarının aşılarak Kanunda öngörülmeleyen bir yükümlülük yaratıldığı sonucuna ulaşıldığı" gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Artık söz konusu durumda vergi idaresinin, Bulves kararındaki gibi bir uygulamaya gidip, alıcıyı indirim hakkından mahrum bırakması mümkün değildir. Bu bağlamda Bulves v. Bulgaristan kararındaki ihlal yönünden mevzuatımız, Danıştayın iptal kararının ardından, AİHM içtihadı ile uyumlu hale gelmiştir.

Ancak aynı uyum benzer nitelikteki AATUHK m. 35 bakımından geçerli değildir. AATUHK m. 35 f. 2'de limitet şirket ortağının şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu oldukları ifade edilmektedir.

Müteselsil sorumluluğun amacının, amme alacaklarının hızlıca tahsili ve pay devrinin kötüye kullanımının önlenmesi olduğu ve bu amacın da aslında kamu yararına uygun olduğu söylenebilir. Ancak meşru amacı sağlamaya yönelik olarak kullanılan her araç meşru olmayabilir. Amaç ve araç arasında makul dengenin sağlanması gerekmektedir. Ancak bu takdirde kullanılan aracın da meşruiyetinden söz edilebilir. Bu da kullanılan aracın elverişli, gerekli ve orantılı olmasıyla sağlanabilir.⁴²²

AATUHK m. 35/2 de düzenlenen müteselsil sorumluluğun, **eski ortağın yeni ortağın işlemlerini kontrol etme hak ve yetkisine sahip olmadığı göz önüne alındığında, elverişli bir tedbir olduğunu söylemek mümkün değildir.** İkinci olarak, amme alacağına ulaşılması amacı, kendi başına kullanılan aracı gerekli yapmamaktadır. Araç, hukuka ve demokratik toplum düzeninin gerekliliklerine uygunsa meşru ve gereklidir. **Uygulamada devlet, sorumluluk müessesesini seçime bağlı olarak uygulama olanağına sahip olduğundan, önlemin gerekli olduğu da söylenemez.** Son olarak önlem orantılı da değildir. Çünkü devlet, daha

⁴²² YALTI, Billur, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", s. 523.

az sınırlama getiren bir takım mekanizmalar vasıtasıyla da alacağına kavuşma imkânına sahiptir.⁴²³

Kanımızca şayet, eski ortağa yeni ortağın işlemlerini kontrol etme hak ve yetkisi verilirse, bu takdirde müteselsil sorumluluk aracı meşru amacı gerçekleştirme konusunda orantılı ve elverişli olacaktır.

AATUHK m. 35'e benzer bir düzenleme mük. m. 35/5'de yer almaktaydı. Buna göre; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmaktaydı. Ancak bu düzenleme Danıştay 4. Dairesi'nin itirazı sonucunda Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bulunarak iptal edildi.⁴²⁴

Dava konusu olayda vergi idaresi, bir limited şirketin eski kanuni temsilcisinin arabasına, şirketin vergi borcunun tahsili amacıyla haciz koymuş, vergi mahkemesinin haczin iptaline karar vermesinin ardından Danıştaya temyiz başvurusu yapılmış, Danıştay da söz konusu mükerrer 35. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğu iddiasıyla dosyayı Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na göndermiştir.

Anayasa Mahkemesi, müteselsil sorumluluk müessesesinin, amme alacağını güvenceye almak bakımından öngörülebileceğini, ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği karşısında, mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcinin görevde olmadığı ve müdahale şansının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmasının adalet ve hakkaniyet ilkelerine uygun olmadığını belirtmiştir. Mahkeme, **kanuni temsilcinin kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkasının eylem ve ihmali sonucu oluşan sorumluluğa ortak olmasının belirsiz ve güvencesiz bir durum yarattığı gerekçesiyle**, fıkranın Anayasa'nın hukuk devleti ilkesine ilişkin 2. maddesine aykırı olduğuna ve iptalinin gerektiğine karar vermiştir.

İptalden önceki müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenleme ile kamu alacağının hızlı ve kolay tahsili amaçlanmaktaydı. Kamu hizmetlerinin görülmesi bakımından hayati önem taşıyan kamu alacaklarının tahsili için getirilen bu düzenlemenin meşru bir amaç güttüğüne kuşku yoktur. Kaldı ki, kanuni temsilcilerin ödedikleri kamu alacağı bakımından asıl kamu borçlusuna rücu imkânları da kanunen bulunmaktadır. İlaveten, karşı oyda da belirtildiği gibi, kanuni temsilcilerin temsil

⁴²³ YALTI, Billur, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", s. 524-525.

⁴²⁴ Bkz. AYM, E. 2014/144, K. 2015/29 ve 19.03.2015 tarihli kararı.

ettikleri şirkete ilişkin olarak görevlerini, sorumluluklarını kurallara uygun olarak yerine getirerek müteselsil sorumluluk kapsamında kendilerinden talep edilebilecek bir borcun oluşmasına engel olmaları da mümkündür. Artık şirketlerde mevcut kanuni temsilcinin görevinin sona ermesinin ardından, yerine gelecek yeni bir kanuni temsilci bulunmasının, eskisinden daha zor olacağını söyleyebiliriz. Zira eski kanuni temsilcinin görevde bulunduğu sıradaki bir amme alacağından artık sadece yeni gelen olarak kendisi sorumlu tutulacak ve yalnızca kendisi takip edilebilecektir. Bu nedenle görevi kabul etmeden önce uzunca bir araştırma yapması gerekecek, çoğu vakit de bundan imtina edilebilecek ve görev kabul edilmeyebilecektir.⁴²⁵ Bu nedenle bize göre **yapılması gereken iptalden ziyade, eski kanuni temsilciye yeni kanuni temsilcinin işlemlerini kontrol etme hak ve yetkisi verilmesiydi.**

Melo Tadeu davası bakımından söyleyebileceğimiz en önemli konu, vergi idaremizin vergi alacağının tahsilini sağlamak üzere uygulayacağı güvenlik tedbirlerinde toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin mülkiyet hakkının korunması arasında olması gereken adil dengeyi korumasıdır. Mevzuatımız bakımından da vergi alacağı dolayısıyla ilgili kişilerin bir başka şirkette bulunan hisselerinin haczi mümkündür. Ancak bu noktada kişinin gerçekten vergi borcu olan şirketin sorumlusu konumunda olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Şayet sorumlu olmadığına ilişkin bir mahkeme kararı varsa vergi idaresinin gerçekleştireceği haciz işlemi mülkiyet hakkı ihlaline yol açacaktır.

Mükellef hakkında uygulanabilecek önemli güvenlik tedbirlerinden biri de haciz işlemidir. Üzerinde ilk defa duracağımız Lemoine v. Fransa (1 Temmuz 1998) olayında, vergi yükümlülerinin vergi borcu 80,000 Frank olmasına karşın, vergi borcunun güvenceye alınması amacıyla mükellefin sahip olduğu ve 8 milyon Frank tutarındaki gayrimenkullere Fransız yetkililerce haciz konmuştur. Komisyon bu durumu haklı olarak orantısız bulmuş; yapılan müdahaleyi 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesine aykırı bularak ihlal kararı vermiştir.⁴²⁶

Konuyu Türk vergi sistemi açısından değerlendirecek olursak, AATUHK'un 54. maddesinin 2 numaralı bendinde, ödeme süresi içerisinde ödenmeyen amme alacağının cebren tahsiline ilişkin olmak üzere, amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilebileceği hükme bağlanmıştır. Görüldüğü üzere Kanun, borçlunun yalnızca borcuna yetecek miktardaki malının haczini uygun bulmaktadır. Yine hacze ilişkin olan 62. maddede de, tahsil dairesince

⁴²⁵ BİLİCİ, Nurettin ve DİLEMRE ÖDEN, Begüm, "Eski yöneticiler kurtuldu", **Dünya gazetesi**, 9 Nisan 2015, s. 14.

⁴²⁶ BAKER, Philip, "Taxation and Human Rights", s. 8. (Karar metni Fransızca olduğu için İngilizce özet metninden faydalanılmıştır.)

amme alacağına yetecek miktardaki menkul, gayrimenkul, alacak ve haklar üzerinde haciz yapılması öngörülmüştür. Bu maddenin son fıkrasında tahsil dairesine, alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etme yükümlülüğü getirilmiştir.

İki madde de her ne kadar ilk başta, borçtan az miktarda haciz işlemi yapılmasını engellemek, amme alacağını korumak için getirilmiş gibi görünse de, aynı şekilde borçluyu da koruduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Danıştay bir kararında⁴²⁷, alacaklı idarece haciz uygulanan yedi taşınmazın haczinin dayanağını oluşturan amme alacağını karşılamaya yeterli olup olmadığı yolunda herhangi bir araştırma ve tespit yapılmaksızın davacının menfaatine aykırı şekilde menkul malları üzerine ikinci kez tesis edilen haciz işlemini hukuka aykırı bulmuştur. Bu kararda da görüldüğü üzere haciz uygulanan malların amme alacağını karşılaması konusunda idarenin yükümlülüğü bulunmakta ve bu noktada da menfaatler arasında olabildiğince denge kurulması gerekmektedir.

Uygulamada haciz işlemleri sırasında malların rayiç bedellerinin tam olarak bilinmemesi nedeniyle “**taşkın haciz**” durumuyla karşılaşılması olasıdır. Bu şekilde bir taşkın haciz durumuyla karşılaşan mükellefin öncelikle vergi dairesine başvurarak işlemin düzeltilmesi talep etmesi, buradan sonuç alamaz ise de vergi mahkemesinde dava açması imkânı mevcuttur.

Gelişen bilgisayar teknolojilerinden kamu kurumları da nasibini almakta ve mükelleflerin ve idarelerin pek çok işleminin elektronik ortamda gerçekleştirebilmesine imkân sağlanmaktadır. Bu kapsamda tahakkuk etmiş bulunan vergi, harç vb. kamu alacaklarının süresinde ödenmemesi durumunda vergi dairelerince elektronik banka mevduat haczi ve taşıtların elektronik haczi uygulaması başlatılabilmektedir. Bu sayede olabildiğince az bir maliyetle ve en kısa sürede kamu alacaklarının tahsiline imkân sağlanmaktadır.

Zaman, maliyet ve iş yükü konularında sağladığı faydaların yanında bu uygulamalar bazen mükellefler bakımından sorun yaratabilmektedir. Elektronik haciz uygulamalarında mükelleflerin sıklıkla karşılaştığı problemlerden birisi, **borçtan daha fazla tutarda mevduata bloke uygulanmasıdır**. Bu durumun bankalardan ve vergi dairelerinden kaynaklanan iki sebebi bulunmaktadır. Banka uygulamalarından kaynaklanan sebebi şu şekilde açıklayabiliriz: Vergi daireleri sadece borç tutarı kadar haciz bildirisinde bulunmalarına karşın bankalar, haciz bildirisini aldıktan sonra, kişinin bankadan kullanmış olduğu kredi vb. işlemler nedeniyle bankaya

⁴²⁷ Dan. 3. D., E. 1999/2680, K. 2000/2494g sayılı ve 28.06.2000 tarihli kararı.

borçlu olmasını gerekçe göstererek, kişinin tüm mevduatına bloke koymaktadırlar. Zira bu durumda bankalar, kişinin riskli bir müşteri olduğunu düşünerek, vadesi henüz gelmemiş ve düzenli bir şekilde ödenen kredi ve diğer borçlarının tamamını rehinli borç olarak değerlendirir ve bankaya olan borçların tamamının muaccel hale geldiğini kabul ederek tüm mevduata bloke uygularlar.⁴²⁸

Vergi dairesi uygulamalarından kaynaklanan sebebi ise şöyledir: Borçları nedeniyle bankalara haciz bildirisi gönderilen mükelleflerin birden fazla bankada borcuna yetecek kadar tutar bulunması durumlarında, vergi dairesi müdürleri e-VDO ekranlarını kullanarak banka cevap girişi yapmadığı ve haczi kesinleştirmedeği ve diğer bankalardaki hacizlere gerek olmadığına karar vermediği durumlarda bütün bankalardaki tutarlar blokeli kalacağından mükellefin mağduriyeti gündeme gelecektir.⁴²⁹

Mükellefler borçlarını ödedikten sonra söz konusu hacizlerin derhal kaldırılması gerekmektedir. Ancak yetki vergi dairesi müdürlerinde olduğundan, uygulamadaki iş yoğunluğu da göz önüne alındığında, haczin kaldırılması gecikebilmektedir. Mükelleflerin mağduriyetine sebep olmamak için vergi dairesi müdürlerinin düzenli aralıklarla sistemlerini kontrol etmeleri ve ödeme yapan mükelleflerin haciz işlemlerini kaldırmaları son derece önemlidir.⁴³⁰

Mükelleflerin malvarlığına yönelik haciz işlemleri bir bireysel başvuru kararında gündeme gelmiştir.⁴³¹ Olayda başvuru şirketi, vergi dairesi tarafından motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla tesis edilen maliki olduğu aracın satışı işleminin iptali talebiyle açtığı davada, Anayasa'nın 35. ve 36. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştü, maddi ve manevi tazminat talebinde bulunmuştur. AYM mülkiyet hakkı ihlali yönünden konuyu değerlendirmeye almıştır. Başvuru, eksik bedel tespiti yapıldığını, gıyapta yapılan haciz işleminin tarafına usulüne uygun olarak tebliğ edilmediğini, satış işlemine karşı dava açılmış olmasına rağmen davanın reddi kararının kesinleşmesi beklenmeden satış yapıldığını ve aracın değerinin borçtan fazla olduğunu belirterek, mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parag. 1, 41)

Burada mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin orantılı olup olmadığı önem taşımaktadır. Kamu idaresi, başvuru kamuya olan borcunun tahsili amacıyla aracına haciz koymuş ve daha sonra aracın satış işlemlerini gerçekleştirmiş olup,

⁴²⁸ AYFER, Ümit, "Elektronik Haciz Uygulamaları ve Yaşanan Bazı Problemler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 322, Temmuz 2015, ss. 57-60, s. 58-59.

⁴²⁹ AYFER, Ümit, a.g.m., s. 58-59.

⁴³⁰ AYFER, Ümit, a.g.m., s. 59.

⁴³¹ Bkz. 2013/5016 başvuru numaralı ve 16.04.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

başvurucu tarafından bu işlemler nedeniyle ağır ve tahammül edilemez bir yük altına girildiği yönünde bir iddiada bulunulmadığından, müdahalenin amacı ile başvurucuya yüklenen külfetin orantılı olduğu sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle, mülkiyet hakkına yönelik bir ihlalin olmadığı açık olduğundan, başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. (parag. 59-64)

Netice itibariyle mevzuatımızda mükellefler taşkın hacze karşı koruma altına alınmıştır.

Vergi güvenlik tedbirlerinin makullüğü konusunda son olarak **East/West Alliance Limited** v. Ukrayna kararına değinilmiştir. Vergi güvenlik tedbirlerinin makullüğü konusunda, bu davayla bağlantılı bir biçimde, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiş olan "müsadere" müessesesinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 16. maddesi, kaçakçılık suçlarının konusunu oluşturması dolayısıyla hakkında müsadere yaptırımının uygulanabilecek olması nedeniyle el konulan eşyanın tasfiyesi usulünü düzenlemektedir. Bu maddenin ilk fıkrasının ilk cümlesinde yer alan "*Bu Kanunda tanımlanan suçların konusunu oluşturması dolayısıyla müsadere yaptırımının uygulanabileceği eşya, sahibine iade edilemez*" hükmünün Anayasa'nın 35. maddesine aykırı olduğu savıyla itiraz yoluyla AYM'nin önüne taşınmıştır.⁴³²

İtirazın gerekçesi olarak; kaçakçılık suçuna konu oldukları iddia edilen araçların itiraz konusu kural uyarınca maliklerine iade edilmediği, araçların birden fazla kez el değiştirmesi, araçlara ait kayıtlarda kısıtlama olmaması, vergi borcunun görünmemesi ve aracın geçmişini öğrenme olanağının bulunmaması nedeniyle Devlete güvenilerek resmi yoldan satın alındığı halde bu kişilerin araçlarının iade edilmemesinin Devlete olan güveni zedelediği ve mülkiyet hakkını ihlal ettiği, bunun yanında mülkiyet hakkına yönelik kısıtlamanın anayasal ilkelere aykırı olarak ölçülü yapılmadığı gibi kamu yararı ve bireyin hakları ile ulaşılmak istenilen amaç arasında adil bir dengenin gözetilmediği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 35. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

Mevcut düzenleme uyarınca eşyanın kaçakçılık suçuna konu eşya olduğunun belirlenmesi durumunda eşyanın kendisi ya da bedelinin sahibine iadesi söz konusu değildir. Bu durumda hak sahibi eşyayı kendisine satanlara yönelebilecek ve bedelin iadesini isteyebilecektir. Bunun yanında suç eşyasının

⁴³² Bkz. AYM, E. 2014/148, K. 2015/80 ve 10.09.2015 tarihli kararı.

devlette tutulan kayda göre satışı yapılmakta ise bedelin iadesinin yanında kayda güvenilerek alınması nedeniyle kaydı tutan ilgili idare aleyhine ayrıca dava açılması yolu da bulunmaktadır. İlaveten tasfiye kararına karşı yasal yolların kullanılması da mümkündür. Tüm bu nedenlerle AYM, her iki durumda da kaçakçılık suçunun bizatihi konusunu oluşturan eşyaya kamu yararı amacıyla kanunda sayılan belirli koşullarla yapılan müdahalenin, gayri meşru olarak kabul edilemeyeceği, hak sahibi yönünden telafi edilemeyecek ağır bir kayıp ya da mağduriyet yaratmadığı kanaatine varmıştır.

Netice itibariyle Mahkeme, suçla korunan hukuki yarar dikkate alındığında bireyin hakları ile kamu yararı arasında açık bir dengesizlik yaratmayan ve ulaşılmak istenen meşru amaç ile orantılı olan kuralın iptali talebini reddetmiştir.

Bizce de suçla ilişkin olan eşyanın müsaderesi, eşya sahibinin hak kaybının giderildiği hallerde mülkiyet hakkına aykırılık oluşturmamaktadır. Mevzuatımız, bedel iadesi konusunda hak kaybına uğrayanların hem satıcıya hem de idareye başvurmasına olanak tanımaktadır. Mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden ve kamu yararı amacına uygun olan müsadere kurumu aynı zamanda orantılı bir müdahale oluşturmaktadır.

Yeri gelmişken, vadesi geçmiş vergi borçlarının tahsilatı konusunda getirilen güvenceye ilişkin bir AYM kararına değinmek istiyoruz.⁴³³ Bir kısım milletvekili tarafından açılan iptal davasının konularından bir tanesi de,⁴³⁴ 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin "...mükelleflerin Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına ilişkin belge arama zorunluluğu getirmeye, bu zorunluluk kapsamına girecek amme alacaklarını tür ve tutar itibarıyla tespit etmeye ve hangi hâllerde bu zorunluluğun aranılmayacağına,..." bölümünün iptali talebine ilişkindir

İptali istenilen kural uyarınca mükelleflerin ticari faaliyette bulunabilmeleri veya faaliyetlerini sürdürebilmeleri için alınması zorunlu olan bandrol, pul, barkod, hologram, kupür, damga, sembol gibi özel etiket ve işaretlerin mükelleflere verilmesinin vergi dairelerine vadesi geçmiş vergi borcu bulunmadığına ilişkin belge koşuluna bağlanmasının, vergi ödeme gücüne ulaşma amacı için elverişli ve gerekli olmadığı belirtilerek kuralın Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülmüştür.

⁴³³ Bkz. AYM, E. 2014/87, K. 2015/112 ve 08.12.2015 tarihli kararı.

⁴³⁴ 6.2.2014 tarihli ve 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un; 8. maddesiyle değiştirilen.

Mahkeme, demokratik toplum düzeni bakımından alınması gerekli tedbirler kapsamında olduğunu, keyfi ya da hakkın özüne dokunacak bir sınırlama getirmediğini, temel hakkın kullanımını ortadan kaldırmadığını düşündüğü kuralın, istisnai bir alanda ve dar kapsamlı olduğundan sınırlı ve ölçülü olduğuna karar vermiş ve iptal talebini oyçokluğuyla reddetmiştir. Ancak 6 üye, bizce de haklı olarak, Mahkemenin görüşüne katılmamış ve karşı oy vermiştir. Karşı oylarda katıldığımız birkaç konu üzerinde durmak istiyoruz.

Dava konusu kuralın da vatandaşlık ödevi kapsamında bulunan vergi borcu ve bu kapsamda bulunmayan kamu alacakları yönünden “ölçülü” bir sınırlama olmadığı açıktır. Her ne kadar kural bu alacakların tahsilini kolaylaştırmaya yönelik de olsa mükelleflere, anılan özel işaretlerin verilmemesi Anayasa’nın 48. maddesinde teminat altına alınan çalışma ve sözleşme özgürlüğünün ihlaline de sebebiyet vermektedir. Anayasa’nın 48. maddesinde *“Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir.”* hükmü yer almaktadır. Ayrıca maddede bu hürriyetler için herhangi bir sınırlama nedeni de getirilmemiştir. Anayasa’nın 13. maddesinde, temel hak ve özgürlüklerin özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa’nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği, bu sınırlamaların Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Karşı oyda da belirtildiği gibi, Anayasa’nın ilgili maddesinde özel bir sınırlama nedeni öngörülme hakların da hakkın doğasından kaynaklanan bazı sınırlarının bulunduğu tereddüt yoktur. Bu haklar, diğer Anayasal hükümler nedeniyle sınırlandırılabilir. Bu kapsamda, her ne kadar vergiyi bir vatandaşlık ödevi olarak kabul eden Anayasa’nın 73. maddesinin, bu ödevin yerine getirilmesi amacıyla serbestçe ticaret yapma hakkına bir sınırlama getirdiği öne sürülebilirse de bu sınırlamanın yine Anayasa’nın 13. maddesindeki ilkelere göre demokratik bir toplumda zorunlu ve ölçülü olması gerekir.

İptal konusu hüküm dolayısıyla, vergi dairelerine vadesi geçmiş borcu bulunmadığına ilişkin belge getirmeyen mükelleflere özel etiket ve işaretler verilmeyecek, dolayısıyla mükellef ticaret yapamayacaktır. Kural ile gelen **müdahale, devlete bir borcu olan mükellefi ödemeye zorlamadan öte, onu ticaret yapmaktan alıkoymaktadır.** Devletin, mükellefin devlete olan vergi borcunu güvence altına almak düşüncesiyle, tahsilatı gerçekleştirmek ve bir nebze hızlandırmak bakımından meşru bir amacı olduğu kabul edilse bile, müdahalede amacı gerçekleştirmek bakımından gereken sınır aşılmalıdır.

Vergi borçlarının tahsilinde kamu gücü üstünlüğünü de bünyesinde bulunduran pek çok yol bulunmaktadır. Kanunlarda, amme alacaklarının tahsili için özel yöntemler ve gecikme halinde uygulanacak yüksek faizler öngörülmüş, diğer taraftan uzlaşma, erteleme, taksitlendirme gibi mükellefler açısından kolaylıklar getirilmiştir. Amaca ulaşmaya yönelik olarak hakkın özünü zedelemeyen önlemler dururken, böyle bir uygulamaya gidilmesi kabul edilemez. Zira vergi tahsilatının amacı, mükellefi mali yönden çökertmek pahasına da olsa her türlü zorlayıcı yöntemi kullanarak vergiyi süratle almak değildir. Kaldı ki mükellef, özel etiket ve işaretleri alamadığı için işine ara vermek zorunda kalabileceğinden, vergi borçlarını ödemesi de son derece zorlaşacaktır. Bu durum dahi, müdahalenin amacına hizmet etmediğini, amacı gerçekleştirmeye elverişli olmadığını göstermektedir. Bu nedenle hükmün iptal edilmemesinin doğru olmadığı kanaatindeyiz.

V. Vergisel Düzenlemelerin Geriye Yürütülebilmesi

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

The National ve diğerleri davasında başvuran üç yapı kooperatifi, üyelerinin elde etmiş olduğu faiz geliri nedeniyle tevkifat yapmakla yükümlü olan vergi sorumlularıdır. Vergiyi, üyelerinin elde ettiği gelirden kesip hazineye intikal ettirmekte ve faiz gelirini de vergisi kesilmiş olarak üyelere ödemektedirler.

Meclis, çıkarttığı bir düzenleme ile bu vergi sisteminde bir değişikliğe gitmiş ve faizlerin on ikişer ay yerine üçer aylık dönemler üzerinden hesaplanmasını öngörmüştür. Yapılan değişiklik kasti olmayan bir şekilde, her iki sistemin de uygulanmadığı bir boşluk yaratmıştır. Bu durum da geçiş düzenlemeleri ile telafi edilmeye çalışılmıştır.

Başvuranlar, daha önce dava açıp, yasadan önceki dönemde ödediği vergiyi iade alan Woolwich örneğinden hareketle, dava açmış ancak bu sırada Parlamento yeni bir yasa çıkarmış ve geçmişe dönük olarak söz konusu vergilerin iadesini engelleyen bir düzenleme getirmiştir. Başvurucular, geçmişe dönük yasa nedeniyle mülkiyet haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir.

Mahkeme mülkiyet hakkı ihlaline ilişkin değerlendirmelerinde, başvuranların çifte vergilendirme nedeniyle bireysel ve aşırı bir yük altında kaldıkları iddialarını haklı bulmamış ve başvuranların stopaj sorumlusu olmalarını da dikkate alarak çifte vergilendirmeye maruz kalmadıkları sonucuna varmıştır. İlâveten, Mahkemeye göre başvuranlar hataen yaratılan boşluk döneminden faydalanmak suretiyle vergi ödeme yükümlülüklerinden kurtulmaya ve bir anlamda hukuka aykırı bir biçimde menfaat sağlamaya çalışmaktadır. Oysaki bu durum kamu düzenine aykırıdır ve bu talepte meşru bir gerekçe bulunmamaktadır.

Bu kararın bir diğere önemli noktası da Mahkemenin, geriye yürütölen bir vergi yasasından, başvuranlarca haberdar olunmasının öngörülebilirlik kriterini sağladığını ve hukuki güvenlik için yeterli olduğunu vurgulamasıdır.⁴³⁵

Hem özel hukuk hem de kamu hukukunda kural olarak, kanunların uygulanması yürürlüğe girdikten sonraki dönemi kapsamaktadır. Bu genel ilkenin amacı kuşkusuz, hukuka olan güveni tehlikeye sokmamak ve herkesi bir işlem yaptığı sıradaki kurallarla sorumlu tutmaktır. Bu nedenle kural, geriye yürümektedir. Kazanılmış hakları korumak da bunu gerektirmektedir.⁴³⁶

Bir kamu hukuku dalı olarak vergi hukukunda da asıl olan geriye yürütölmektedir. Mükellefler, geleceğe ilişkin yatırım, tasarruf ve tüketim planlarını yürürlükte olan mevcut hükümlere göre belirlerler. Aksi durumun hukuk güvenliğini sarsması ve adaletsiz durumlar yaratması mümkündür.

Vergi hukukunda geriye yürüme literatürde, gerçek geriye yürüme ve gerçek olmayan geriye yürüme şeklinde tasnif edilmektedir. Gerçek geriye yürüme, bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek olmayan geriye yürüme ise, yeni yasanın, eski yasa yürürlükteyken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Bu çerçevede kural olarak, gerçek geriye yürüme geçersiz sayılırken, gerçek olmayan geriye yürüme ise geçerli olarak kabul edilmektedir.⁴³⁷

Ancak kural bu olmakla birlikte uygulamada buna bazı istisnalar getirilmiştir. Federal Alman Anayasa Mahkemesi, kişiler yasa değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini tahmin etmek durumundaysa, gerçek geriye yürümenin geçerli kabul edilebileceğini karara bağlamıştır.⁴³⁸

Dava konusu olayda gerçek anlamda geriye yürüme bulunmaktadır. Kural olarak gerçek anlamda geriye yürüme hukuki güvenlik ilkesine aykırı kabul edilip geçerli sayılmamakla birlikte, tam olarak yukarıda bahsedilen istisnaya benzer bir durum yaşanmıştır. Yasalaşma sürecinde başvuranların da arasında bulunduğu pek çok yapı kooperatifi, mecliste lobi faaliyetlerinde bulunmuş, tartışmalara katılmıştır. Dolayısıyla değişiklikten haberdar olmuşlardır. Bu da hukuki güvenlik ilkesinin

⁴³⁵ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 68.

⁴³⁶ AKTAN, Coşkun Can ve GENCEL, Ufuk, "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 5, S. 1, 2003, ss. 1-21, s. 6.

⁴³⁷ ÖNCEL, Mualla vd., a.g.e., s. 47.

⁴³⁸ B. Verf. GE 13, 261/272/; 18, 429/439; 19, 187/196 f; 22, 330/347; 23, 12/32/; 24, 220/229; 30, 250/267; 30, 272/385 Bruno Schmidt Bleibtreu-Franz Klein, Steuerrecht under Verfassungskontrolle, 2. Erweiterte Auflage, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1972, s. 80-85; Aktaran: ÖNCEL, Mualla vd., a.g.e., s. 47.

vazgeçilmez bir parçası olan öngörülebilirlik kriterinin gerçekleşmesini sağlamıştır. Mahkeme de bu nedenle gerçek geriye yürümenin, dava konusu olayın koşulları çerçevesinde, başvuranların mülkiyet hakkını ihlal etmediği sonucuna varmıştır.

AİHM, vergi hukukunda geçmişe etkili olacak şekilde yapılan düzenlemelerin, hukuki güvenlik ilkesini ihlal edip etmediği araştırmasını yaparken her olayı **kendine özgü koşulları çerçevesinde** değerlendirmektedir. Bu nedenle Sözleşme, vergi hukukunda geçmişe etkili düzenleme yapılmasını ne yasaklar ne de buna imkân tanır.

Benzer nitelikteki **Stere** davasının en önemi tarafı AİHM'in, vergi yasalarının geriye yürümesiyle ilgili olarak, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin tek başına geçmişe etkili vergi yasaları çıkarılmasını yasaklamadığı hususunun açıkça altını çizmiş olmasıdır. Gerçekten de Sözleşme'de buna ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu doğrultuda Mahkeme, geriye yürümenin hukuki belirlilik ilkesini ve mülkiyet hakkını ihlal edip etmediğini her olayın kendi koşulları içerisinde değerlendirmektedir.

Bu davada Mahkeme kesin hükmün hukuki belirlilik yarattığını ve **kesin hükümle** sonuçlanmış yargı kararlarının iptal edilmesinin hukuki belirlilik ilkesine ve hukukun üstünlüğü ilkesine aykırı olduğunu ve bu durumun aynı zamanda kamu güvenini azalttığını vurgulayarak, dava konusu olayda gerçekleştirilen gerçek anlamda geriye yürümenin mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir.

Hukuk sistemlerinin kesin hükme saygı göstermesi ve kesin hükme aykırı bir işlem yapmaması son derece önem taşımaktadır. Aksi takdirde vatandaşlar hukuki durumları hakkında belirsizlik duygusu yaşayacak, hukuka olan güven azalacak ve neticede kamu düzeni bozulacaktır. Hem toplumun genel yararının gerekleri hem de bireyin temel haklarının korunması bunu gerektirmektedir. Nihai bir kararın iptal edilmesinde meşru bir gerekçe bulamayan AİHM de bu davada kanaatimizce haklı olarak, ihlal kararı vermiştir.

Geçmişe yürümeye ilişkin bir başka karar olan **Di Belmonte**'nin en önemli yanı ise idarenin kendi kusurlu eyleminden bir fayda elde etmesinin önüne geçilmesinin vurgulanmış olmasıdır. Gerçekten de olayda idare, başvurana verilmesi gereken tazminatın vaktinde ve tam olarak ifa edilmemesi nedeniyle, başvuranın yeni vergiler ile karşı karşıya gelmesini hakkaniyete uygun bulmamış ve bu durumun mükellef üzerinde aşırı bir yük yarattığını ortaya koymuştur. Zira yasa, tazminatın son taksitinin ödenmesi sırasında yürürlüğe girmiştir. Ancak idare tazminatı, ödemesi gereken zamandan çok sonra ödediği için kusurlu hareket etmiştir. Şayet

tazminat normal zamanında ödenseydi, başvuran vergi kesintisine tabi tutulamayacaktı.

Mahkemenin değerlendirmesi yerindedir. Çünkü aksi durumun kabulü halinde, yeni bir düzenlemenin çıkarılacağından haberi olan idare, ödemelerini geciktirerek, düzenlemenin yürürlüğe girmesinden sonra vergi kesintili bir şekilde ödemede bulunma imkânına sahip olacaktır.

Hükümet, dava konusu olayda vergiyi doğuran olayın ödeme gerçekleştiği anda meydana geleceğini, bu nedenle ödeme tamamlanmadan vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabul edilemeyeceğini, yeni yasanın yürürlüğe girdiği tarihte, ödemelerin tamamlanmamış olduğunu, bu nedenle başvuranın da yeni yasa hükümlerine tabi olması gerektiğini ileri sürmüştür.

Olayda vergiyi doğuran olayın gerçekten de ödemenin yapılması ile gerçekleştiğini kabul etmeliyiz. Bu anlamda aslında gerçek olmayan bir geriye yürüme durumu söz konusudur. Çünkü vergiyi doğuran olay henüz tamamlanıp sonuçlanmamıştır. Dolayısıyla yeni çıkan vergi kanununun böyle olaylara uygulanması kabul görebilmektedir. Ancak vergiyi doğuran olayın sonuçlanmamış olması tamamıyla idarenin davranışından kaynaklandığı için gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilmemesi gerekmektedir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Anayasamızda da vergisel düzenlemelerin geçmişe yürütülemeyeceğine ilişkin bir düzenleme bulunmadığından zaman zaman vergi düzenlemelerinin geçmişe yürütülmesine tanık olunabilmektedir. İşte böyle durumlarda konu Anayasa Mahkemesinin önüne taşındığında Mahkeme de tıpkı AİHM gibi, söz konusu düzenlemeyi, kendi şartları çerçevesinde, hukuki güvenlik ilkesi kapsamında değerlendirerek bir sonuca varmaktadır.

Vergi hukukunda geçmişe yürümeye yumuşak bakılmasının nedeninin **ekonomik gerekçeler** olduğunu söyleyebiliriz. Gerçekten de, savaş veya doğal afet gibi durumlarda acil kaynak ihtiyacının giderilmesi amacıyla, geçmişe yönelik vergisel düzenlemeler getirilebilmektedir. Ekonomik kriz, gelir ve servet dağılımının düzeltilmesi gibi olağan hallerde de devletlerin geriye yönelik vergisel düzenlemelere başvurduğu tarihsel süreç içerisinde görülmüştür. İlk durumdaki zaruret hali ikinci durumda olmadığından, olağan hallerdeki geçmişe etkili vergisel düzenlemelerin daha fazla dikkat edilerek yapılması gerekmektedir.⁴³⁹

⁴³⁹ AKTAN, Coşkun Can ve GENCEL, *Ufuk*, a.g.m., s. 4.

Netice itibariyle **The National ve diğ erleri** kararındaki konu bakımından mevzuatımız AİHS ile uyumludur. Aynı doğrultuda **Stere** kararındaki konu bakımından da mevzuatımızda AİHS'ye aykırı bir hükme rastlanmamıştır.

Geçmiş e yürümezlik ilkesi, vergi kanunları, idarenin düzenleyici iş lemleri ve Anayasa Mahkemesi kararlarında uygulama alanı bulmaktadır. Bu bağ lamda yeri gelmiş ken, yargı kararlarının geçmiş e etkisi meselesine değ inmekte fayda görüyoruz. Yargı kararları, yasama ve yürütme organı tasarruflarından farklı olarak, kural koymazlar ve yeni bir hukuki durum yaratmazlar. Bunlar, yasama ve yürütme organlarının koymuş oldukları kuralların ya da idarenin yarattığı hukuki durumun, anayasaya ve hukuka aykırı bulunması halinde, hukuk düzeninden kaldırılmasını sağlarlar. Bilindiğı üzere yargı kararları, geçmiş te yaratılan bir hukuki durum üzerinedir. Dolayısıyla sorun, bu kararların etkisinin, verildikleri tarihten öncesine yani düzenlemenin ya da iş lemin yapıldığı tarihe kadar gidip gitmeyeceğı ile ilgilidir.⁴⁴⁰

Öncelikle Anayasa Mahkemesi kararlarına değ inilmelidir. Anayasa m. 153/5 yarıncı Anayasa Mahkemesince verilen iptal kararları geriye yürümektedir. Dolayısıyla iptal kararları, yürürlüklerinden önce tamamlanmış olan hukuki durumlara veya kararı kesinleş en davalara uygulanamamaktadır. Bu durumun yaratabileceğı sıkıntıların önüne geçmek amacıyla Anayasa Mahkemesine, iptal kararlarının gerektiğinde konuyla ilgisi bulunan başka vergi mükelleflerine de uygulanabileceğı yetkisini veren bir Anayasa hükmünün yerinde olacağı görüşü ortaya atılmış tir. Bu görüş e katıldığımız ı belirtmeliyiz.⁴⁴¹

Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğı kararların geçmiş e yürümemesi hususu bir bireysel başvuruda incelenmiştir. Mahkeme bu kararda geriye yürümeye ilişkin önemli hususları değerlendirmiştir.⁴⁴² Başvurucu, 193 sayılı Kanun'un, 5479 sayılı Kanun ile değ iş tirilen 103. maddesindeki "fazlası %35 oranında" ibaresinin Anayasa Mahkemesinin 15/10/2009 tarihli kararıyla iptal edildiğini, Anayasa'ya aykırı olduğ una karar verilen kanun hükmüne dayanılarak 2006-2009 yılları arasında iş vereni tarafından verilen muhtasar beyannameler üzerine fazladan gelir vergisinin tahsil edildiğini, 6009 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiğı tarihten önceki dönemde fazladan tahsil edilen vergilere ilişkin düzenleme yapılmadığını, Anayasa Mahkemesi kararlarının geriye yürümezliğ ine ilişkin kuralın mutlak olmadığını, hukuki güvenlik ve kamu barış ının sağ lanmasını teminen dava konusu olayda

⁴⁴⁰ BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, "Vergide Yapılan Değ iş iklikler Geriye Yürüsün Mü, Yürümesin Mi?", 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, ss. 1-23, s. 15.

⁴⁴¹ BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 21.

⁴⁴² Bkz. 2013/5053 başvuru numaralı ve 07.07.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

Anayasa Mahkemesi kararının geçmişe yürütülmesi gerektiğini belirterek, Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parag. 19)

Mahkeme içtihatları gereği, mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri süren başvuruçunun, öncelikle böyle bir hakkının var olduğunu, en azından meşru bir beklenti içinde olduğunu kanıtlaması gerekmektedir. Başvuruçunun iddialarının, kendisinden fazla vergi alınması suretiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği, fazladan alınan kısmın iade edilmesi gerektiği, dolayısıyla bir alacak hakkının bulunduğu yönünde olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda mülkiyet hakkı ihlali iddiasının değerlendirilebilmesi için öncelikle mülkiyet hakkı kapsamında değerlendirilebilecek bir alacak hakkının mevcudiyetinin tartışılması gerekmektedir. (parag. 27-29)

*"...başvuruçunun, 2006-2009 yılları arasında kendisinden fazla vergi alındığı ve bunların iade edilmesi gerektiği yönündeki iddialarına dayanak olarak ileri sürdüğü Anayasa Mahkemesi iptal kararı, geçmişe dönük olarak vergi iadesi şeklinde alacak hakkı doğurucu bir etkiye sahip olmadığı gibi, bu konuda meşru beklenti oluşturmak bakımından da elverişli değildir. Dolayısıyla başvuruçuyu, iddia ettiği hakkı elde etme konusunda meşru bir beklentiye sevk edecek bir kanun hükmü veya yerleşik yargısal bir içtihat bulunmadığından, başvuruçunun, Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına ilişkin korumadan yararlandırılması mümkün değildir. Açıklanan nedenlerle, başvuruçunun Anayasa'nın 35. maddesi kapsamına giren korunmaya değer bir menfaatinin bulunmadığı anlaşıldığından, başvuruçunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin "**konu bakımından yetkisizlik**" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir."* (parag. 32-33)

Anayasa Mahkemesinin iptal kararları dışında bir de idari işlemin idari yargıda iptali davasına ve kararların geçmişe etkisine bakmak gerekmektedir. Hukuk devletinde olması gereken hukuka aykırı olduğu saptanan bir idari işlemin, tesis edildiği tarihle iptal kararının verildiği tarih arasındaki zaman diliminde hukuki sonuçlarını doğurmamasıdır. Bu nedenle, iptal kararlarının geçmişe olan etkisi, hukuka aykırı olarak tesis edilen idari işlemle bozulan hukuk düzeninin onarılabilmesi için şarttır. Bu nedenle idari işlemin yapıldığı tarih itibariyle hukuk düzeninden kalkması, iptal kararı ile birlikte kendiliğinden olmaktadır. Dolayısıyla idarece herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Konuyu vergi

hukuku açısından değerlendiresek, iptal edilen bir vergilendirme işlemi için idarece yapılması gereken yalnızca, verginin kayıtlarından terkinidir.⁴⁴³

Bu noktada idari işlemi dava konusu etmemiş olanların da iptal kararının sonuçlarından yararlanma imkânının bulunduğu altını çizmeliyiz. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu vermiş olduğu bir kararda⁴⁴⁴ bu hususu vurgulamıştır. Buna göre, iptal edilen düzenleyici işleme dayanılarak tesis edilen idari işlemi idari davaya konu etmemiş olanların da, iptal kararının sonuçlarından yararlanmak üzere, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca, işlemi tesis etmiş olan idareye başvurabileceği, bu başvurusunun reddedilmesi durumunda da, süresi içerisinde idari dava açılabilmesi kabul edilmiştir.⁴⁴⁵

VI. İdari ve Yargısal Makamların Davranışlarının Birbiriyle Tutarlı Olması

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Bu konuda ele aldığımız tek dava **Jokela** davasıdır. Finlandiya'nın dava tarihindeki vergi sistemine göre veraset vergisi, mirasçılar tarafından verilen beyannamenin ardından, intikal eden mülkün piyasa değerinden %20-30 arasında bir indirim yapılmak suretiyle idare tarafından takdir edilen matrah üzerinden hesaplanmaktadır. Veraset Vergisi Kurulunun tespitine karşı mirasçıların dava açma hakkı da bulunmaktadır. AİHM, alınan idari kararlara karşı dava açılabilir olması ve taleplerin çelişmeli yargıda rahatlıkla tartışılabilmesi, mülkiyet hakkına müdahalede hak sahiplerine güvence sağlayan önemli unsur olduğu görüşündedir. Zaten bu nedenle yalnızca veraset vergisine ilişkin yapılan incelemede herhangi bir ihlal tespiti söz konusu olmamıştır.

Dava, kamulaştırmaya temel alınan piyasa değeri ile veraset vergisine ilişkin olarak hesaplanan piyasa değeri arasında makul olmayan bir fark bulunması ve iç hukukun bu uyuşmazlığa çare olamaması nedeniyle Mahkemenin önüne gelmiştir. Mahkeme ilk olarak mülkiyete yönelik kamulaştırma müdahalesini, ikinci olarak da veraset vergisi bakımından yapılan müdahaleyi Sözleşme kapsamında değerlendirmiş ve her iki müdahalenin de ayrı ayrı 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesine aykırılık teşkil etmediğine karar vermiştir. Çünkü her ikisi de devletlerin geniş takdir yetkileri kapsamında değerlendirilebilecek müdahalelerdir. Bu konuda tartışma bulunmamaktadır.

Ancak bu davanın önemli özelliklerinden bir tanesi, Mahkemenin ayrı ayrı yaptığı değerlendirme ile yetinmeyip mülkiyet hakkı ihlali bakımından bir de,

⁴⁴³ BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 19.

⁴⁴⁴ Bkz. Dan. İDDGK. E. 2011/217, K. 2011/616 ve 02.06.2011 tarihli kararı.

⁴⁴⁵ BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 20.

müdahalenin başvurular üzerindeki **kümülatif** etkisinin değerlendirilmesini gerekli görmesidir. Nitekim ayrı ayrı yapılan değerlendirme neticesinde bir ihlal tespit etmeyen Mahkeme, müdahalenin kümülatif etkisinin başvuruların mülkiyet hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir.

Mahkemenin kararını, söz konusu arazinin değerinin idari ve yargısal makamlarca farklı zamanlarda, makul, tutarlı ve gerekçeli olmayan bir biçimde farklı değerlendirmesi hususu etkilemiştir. Çünkü hak sahiplerinin, makul ve tutarlı olmasa dahi en azından farklılığın sebeplerinin açıklanmasında meşru beklentileri bulunmaktadır. Aksi takdirde, bu davada olduğu gibi, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil denge bozulacaktır.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi sisteminde, VİVK m. 9 uyarınca, miras yoluyla mal edinme halinde mirasçılar, kural olarak, ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde vergi dairesine beyanname vermekle yükümlüdürler. Mükellefler VİVK m. 10 gereğince söz konusu miras mallarını ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere ilgili hükümler uyarınca değerlemek durumundadırlar. Aynı Kanun'un 14. maddesi uyarınca da vergi, mükellefler tarafından verilen beyanname üzerinden tarh olunmaktadır. Bu ilk tarhiyattır. Nihai tarhiyat ise, vergi idaresi tarafından VUK'da yer alan değerlendirme ölçülerine göre yapılmaktadır. VUK'un "servetleri değerlendirme" başlıklı üçüncü bölümünün 297. maddesine göre bina ve araziler, vergi değeri ile değerlendirilmektedir. EVK m. 29'da vergi değerinin arsa ve araziler için takdir komisyonlarınca VUK hükümlerine göre hesaplanan bedel olduğu ifade edilmektedir.

Nihai tarhiyatta takdir komisyonları tarafından belirlenen miktar, ilk tarhiyattaki miktardan yüksek çıkarsa ikmalen tarhiyat yoluna gidilmekte ve mükellefe ihbarname gönderilmektedir. Eğer mükellef ihbarnamede gösterilen vergi farkı ve/veya cezayı haklı görmezse, İYUK m. 7 uyarınca, ihbarnamenin gönderildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

Türk vergi sisteminde de, idare tarafından gerçekleştirilen tek taraflı tarhiyata karşı çelişmeli yargı yoluna gidebilme imkânı bulunması, mülkiyet hakkını koruyan bir düzenleme olup Sözleşme hükümleri ile uyumludur. Netice itibarıyla mevzuatımızda, **Jokela** v. Finlandiya kararındaki ihlal yönünden Sözleşme'ye aykırılık tespit edilmemiştir.

Yargısal mercilerin aynı konu hakkındaki farklı uygulamalarının öngörülebilirlik ve belirlilik ilkeleri kapsamında değerlendirildiği ve vergiye ilişkin olan

bir bireysel başvuru kararı bulunmaktadır.⁴⁴⁶ Bu davada başvuran, bir ilköğretim okulunda bulunan kantini, okul aile birliğinden kiralarak işletmektedir. 2008 yılında başvuran, 1, 2, 3, 5, 9, 10, 11 ve 12. vergilendirme dönemlerinde kira ödemesinden KDV tevkifatı yapıp sorumlu sıfatıyla beyanname vermediği için takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonu başvuran hakkında belirtilen vergilendirme dönemleri için bir kat vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapmıştır. (parag. 8-10)

Başvuran okul aile birliklerinin tüzel kişiliklerinin ve iktisadi işletme niteliklerinin bulunmadığını bu nedenle KDVK'nın 17/4-d bendine göre iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasının KDV'den istisna edildiğini ileri sürerek vergi mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme, dava konusu olayda işletme hakkı kiralama faaliyeti bulunduğu ve bu faaliyetin KDV'den istisna edildiğine ilişkin Kanunda hüküm bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Başvuranın Bölge İdare Mahkemesine yapmış olduğu başvuru ve son olarak yapmış olduğu karar düzeltme başvurusu da reddedilmiştir. Bunun üzerine, mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulmuştur. (parag. 11-16)

Başvuru konusu olayda, başvuran **benzer davalarda farklı kararlar verildiğini** belirtmiş, dosyaya emsal olarak eklenen kararlar Anayasa Mahkemesi tarafından incelenmiştir. Kararlar incelendiğinde, mahkemeler arasındaki yorum farklılıklarının; okul aile birliklerinin tüzel kişiliği bulunmayan, amacı okulun ihtiyaçlarının karşılanması, veli ve öğretmenler arasında işbirliğinin sağlanması olan ve buldukları okul bünyesinde faaliyet gösteren birlikler olup olmadığı, okul ve kurumlardaki büfe, kantin gibi yerlerin kiraya verilmesi durumunda bu birliklerin iktisadi işletme hüviyeti kazanamayacağı ve okul kantininin kiraya verilmesi işleminin de iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkul kiralama kapsamında mı değerlendirileceği yoksa okul aile birlikleri tarafından yapılan sözleşmenin işletme hakkının devri mi olduğu meselesi ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. (parag. 48)

Bu doğrultuda, okul aile birliklerinin iktisadi işletme olmadıklarının kabul edilmesi ve okul aile birlikleri tarafından üçüncü kişilerle gayrimenkul kira sözleşmesi yapıldığının kabul edilmesi halinde, kiralanan yer KDV istisnasına tabi olacaktır. Fakat okul aile birliği tarafından yapılan sözleşmenin işletme hakkının devrine ilişkin olduğu kabul edildiğinde bu işlem KDV'nin konusuna gireceğinden, tesis edilen işlemin yerinde olduğu kabul edilecektir. (parag. 49)

Vergi mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi kararına karşın, Danıştay 3. ve 4. Dairelerinin aynı konuya ilişkin olarak vermiş oldukları ve istikrar kazanmış

⁴⁴⁶ Bkz. 2013/3245 başvuru numaralı ve 11.12.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

bulunan **aksi yönde kararlar** mevcuttur. Anayasa Mahkemesi bu durumda, başvuruçunun okul aile birliğinden kantin kiralaması işlemi nedeniyle KDV tarhiyatı yapılması üzerine, tarhiyatın kaldırılması istemiyle açtığı davada “öngörülebilir” hususun, vergi yargılamasının da dahil olduğu idari yargı düzeninde yüksek mahkeme olan ve kararları ülke çapında tüm idari yargı makamlarınca dikkate alınması gereken Danıştayın KDV’den kaynaklı uyuşmazlıkları çözmekle görevli dairelerinin konu hakkında verdiği kararlardan hareketle okul aile birliklerinden kiralanan kantinler için kira tutarları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasının ve KDV mükellefiyeti tesis edilmesinin mevzuata aykırı olduğu şeklinde karar verileceği olduğunun altını çizmiştir. Ancak ilgili vergi mahkemesi, olaya uygulanan mevzuatın yorumlanmasında, Danıştay ilgili dairelerinin yerleşik kararlarından farklı ve “öngörülemez” nitelikte bir değerlendirme yaparak davayı reddetmiştir. (parag. 57)

Sonuç itibarıyla Anayasa Mahkemesi, başvuru hakkında yapılan yargılama sırasında hukuk kuralların yorum ve uygulamasının öngörülemez nitelikte olması nedeniyle Anayasa’nın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.⁴⁴⁷

Ancak belirtmek gerekir ki kanımızca, AYM’nin bu davayı **öngörülebilirlik nedeniyle değil keyfiliğe dayanak yaparak reddetmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır**. Zira burada mahkemenin, mükellefin durumuna benzer olaylar için mükellef lehine verilmiş pek çok karar olmasına karşın, aleyhe karar vermesi gerçek bir keyfilik örneğidir.

İşte bu karardan da görüleceği üzere **yargısal makamların davranışlarının tutarlı olması** öngörülebilirliğin sağlanması açısından şarttır. Anayasa Mahkemesi de tıpkı AIHM gibi bu konuya oldukça önem atfetmektedir. Gerek ilk derece gerekse de yüksek yargı organlarında, aynı konuda verilen çelişik kararlar hukuki güvenliğe aykırılık oluşturmaktadır. Kanaatimizce dava konusu olaydaki sorunun, bir içtihadı birleştirme kararı çerçevesinde ele alınmasında büyük fayda vardır.

VII. Mükellefe Yapılan Vergi İadesine Faiz Uygulanması

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İchtihatlarının Yorumu

Haksız olarak alınan verginin iadesinde yaşanan uzun süreli gecikmelere rağmen idarenin mükellefe faiz ödemeyi reddetmesi, genel kamu yararı ile bireysel yarar arasındaki adil dengeyi bozmaktadır. Devletin, haksız olarak alınan verginin

⁴⁴⁷ Aynı başvuranın yapmış olduğu diğer başvuru kararları için bkz. 2013/3244 başvuru numaralı 07.07.2015 karar tarihli kararı; 2013/3246 başvuru numaralı ve 16.12.2015 karar tarihli kararı; 2013/3241 başvuru numaralı ve 16.12.2015 karar tarihli kararı bireysel başvuru kararları.

iadesindeki gecikmeyi telafi etmesi şarttır. Aksi durum, AİHM içtihatları uyarınca mülkiyet hakkı ihlaline sebebiyet verebilecektir. **Eko-Elda Avey** bu yönde verilmiş son derece önemli bir karardır.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi hukuku sisteminde, verginin geç tahakkuku halinde gecikme faizi (VUK m. 112/3), geç tahsili halinde de gecikme zammı (AATUHK m. 51) düzenlemeleri uzun yıllardır uygulanmaktadır. AATUHK m. 51, 1954 yılından beri; VUK m. 112/3 ise 1986 yılından beri yürürlüktedir. Buna karşılık, vergi yükümlüsünden fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya kanunen iade edilmesi gereken vergilerin yükümlüye iadesi halinde devletin faiz ödemesine ilişkin olan ve VUK m. 112/4'de yer alan düzenleme 1999 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu doğrultuda fazla ve yersiz olarak alınan vergilerin iadesinde mükellefe faiz ödenmesi konusu diğer düzenlemelere nazaran yeni sayılabilecek bir uygulama olup, gerek doktrinde gerekse de mahkeme içtihatlarında çokça tartışılmıştır. Devlete yapılan ödemelerde gecikme olması nedeniyle oluşan değer kaybı gecikme faizi, gecikme zammı ve tecil faizi ile giderilmeye çalışılmakta olduğundan, doktrinde devletin yapacağı vergi iadelerinde ödeyeceği faizin, karışıklığa mahal vermemek adına "iade faizi" olarak adlandırıldığı görülmüştür. Bu terim bizce de yerindedir.⁴⁴⁸ 04.01.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmeden önceki haliyle 112. maddesine 4369 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile eklenen 4 numaralı bendi şu düzenlemeyi içermekteydi: *"Fazla ve yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişini mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120. madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir."*

İhtirazi kayıtla beyan edilip ödenen geçici vergi ile damga vergisinin kaldırılması ve ödenen tutarın ödeme tarihinden itibaren işleyecek yasal faizi ile birlikte iadesi istemi ile açılan bir davanın itiraz incelemesinde, mahkeme söz konusu kuralın Anayasaya aykırı olduğu kanısına varmış ve iptali için Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

⁴⁴⁸ YALTI, Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, 11 Mayıs 2007, ss. 167-192, s. 167-169.

Dikkat edilecek olursa madde yalnızca vergi kanunları gereği iadesi gereken vergiler bakımından faizi kapsamına almakta, yargı kararı gereği iade halindeki faizden ise hiç söz etmemektedir. Ayrıca 112. maddenin 3. bendine göre, idarelerin vergi alacaklarının geciken kısmı için vade tarihinden itibaren gecikme faizi oranında faiz uygulanırken, 4. bende göre, mükelleften haksız olarak tahsil edilen vergilerin vergi kanunları uyarınca iadesinde mükellefin belge temininden sonraki 3 ay içinde iade edilmemesi halinde 3 aydan sonraki süre için tecil faizi oranında faiz uygulanmaktadır.

AYM tarafından 112. maddenin 4. bendinde yer alan kuralın öncelikle Anayasa'nın 2. maddesine aykırılık oluşturup oluşturmadığı incelenmiştir. Bu maddeye göre; *"Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir."*

AYM'de yapılan itirazda 112. maddenin en önemli handikapının, mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı sabit hale gelen ancak vatandaşın iyiniyetle ödediği verginin iadesi söz konusu olunca bunun için faiz öngörülmemesi olduğu ifade edilmiştir. Çünkü mahkeme kararıyla hukuka aykırılığı ortaya konulan ve tahsil edilen vergi de, haksız tahsil edilen bir vergidir ve aylar veya yıllar sonra, enflasyonist ortamda, mükellefe iadesi sırasında faiz uygulanmaması mükellef yönünden ekonomik eksilme, idare yönünden ise sebepsiz zenginleşme sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla yasa koyucunun, devlet alacağına geç tahsilinde (yargı kararı nedeniyle geç tahsil halinde bile) vade gününden itibaren faiz işletirken; yargı kararı gereği iade etmek zorunda olduğu vergilere faiz öngörülmemesi, yasa gereği yapılan iadelerde ise 3 aydan sonrası için faiz uygulanarak devlet alacağı ile borcuna farklı muamele yapılması, hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.

Daha sonra, 112. maddenin 4. bendinde yer alan kuralın, Anayasa'nın 10. maddesine aykırılık oluşturduğu iddia edilmiştir. Anayasa'nın 10. maddesi kanun önünde eşitliğe ilişkindir ve buradaki eşitliğin anlamı mutlak değil hukuki eşitliktir. Hukuki eşitlik ise; birbiriyle aynı durumda olanlara aynı kuralların uygulanması ve ayrıcalıklı kişi ve toplulukların yaratılmasının engellenmesi anlamına gelmektedir. Bu bağlamda eşitlik ilkesi; aynı hukuki durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşitliği sağlamayı ve ayırım yapmamayı gerektirir ki bu ilkedен devlet organları da muaf değildir.

Bu tanımlardan hareketle, 112. maddenin 4. fıkrasında gerek yasa gereği yapılan vergi iadelerine, mükellefin bilgi belge temininden sonraki 3. aydan sonrası için faiz uygulanmasında gerekse yargı kararı uyarınca iade edilen vergiler için hiç

faiz öngörülmemesinde, aynı durumdaki devlet alacaklarına vade tarihinden geçerli faiz uygulanması öngörüldüğünden Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesine uyarlık bulunmadığı iddia edilmiştir.

Son olarak söz konusu kuralın, Anayasa'nın 35. maddesine de aykırılık teşkil ettiği belirtilmiştir. Anayasa'nın 35. maddesine göre; *"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."*

AYM'ye yapılan 35. maddeye aykırılık itirazında AİHM'in Eko-Elda Avee v. Yunanistan kararına atıf yapılmış ve haksız tahsil edilen ve beş yıl beş ay sonra geri verilen meblağdan yararlanma hakkından uzunca süre mahrum kalınmasının, ilgilinin mali durumunda önemli ve kesin zararlara neden olduğu, bu durumun da 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna varıldığı söylenmiştir. Buradan hareketle, gerek kişi, gerekse devlet yönünden, alacağın zamanında ödenmemesi halinde, ekonomik varlıkta enflasyon sebebiyle azalmanın olduğu, bir nevi mülkiyet hakkının zarara uğradığı ve bu zararın da faizle telafi edildiği; mükellefe yıllar sonra iade edilen vergiye faiz işletilmemesi veya vade tarihinden sonraki dönemlerde işletilmesinin de kişi aleyhine mülkiyet hakkını ihlal sonucunu doğuracağı iddia edilmiştir.

AYM, esasın incelenmesinin ardından, itiraz konusu kuralın, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeniyle oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet verdiği, bunun yanında kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olduğu ve vatandaşların devlete olan güvenin sarstığı sonucuna varmıştır. Mahkemeye göre, vergi her ne kadar vatandaşlardan kamu gücüne dayalı ve karşılıksız tahsil edilen bir bedel olsa da, idarece yapılmış olan vergi tahsilatının fazla veya yersiz olduğu tespit edildikten sonra bu tahsilat, mükellefler için bir alacak haline gelmektedir. Alacak hakkı da mülkiyet hakkı kapsamında kişilerin temel haklarından. Kişiler yanlış veya yersiz vergi tahsilatı nedeniyle belli bir süre mülkiyetlerinde olması gereken meblağdan kullanma, tasarruf etme ve harcama şeklinde yararlanma imkânından mahrum kalmaktadır. Bu süre zarfında enflasyon nedeniyle paranın değerinde oluşan aşınma ile mülkiyetin gerçek değeri azaldığı gibi bu mülkiyetin tasarruf veya yatırım aracı olarak getirisinden yararlanmak imkânı da bulunmamaktadır. Fazla ve yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi

yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum da hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.⁴⁴⁹

AYM' de kararında AİHM'in Eko-Elda Avee v. Yunanistan kararına atıf yapmış ve neticede **itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı olduğuna** karar vermiştir. İtiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10. maddesiyle ilgisi ise görülmemiştir.

27.10.1999 günlü, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216/1. maddesinde de VUK'daki düzenlemeye benzer bir düzenleme yer almaktaydı. AYM tarafından kısmen iptal edilmeden önceki haliyle 216. madde şu düzenlemeyi içermekteydi: *"Yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez. Ancak, geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren faiz ödenir. Bu faiz, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanır."*

Fazladan ödendiği ileri sürülen gümrük ve katma değer vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi üzerine açılan bir davada, bu kuralın anayasaya aykırı olduğu kanısına varan vergi mahkemesi, iptali için AYM'ye başvurmuştur.

AYM, şu gerekçeleri ileri sürerek kuralı Anayasaya aykırı bulmuştur⁴⁵⁰: *"İtiraz konusu düzenleme ile Devlet, fazla veya yersiz yapılmış tahsilatlar ile hazinesinde tuttuğu parayı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile faiz ödememektedir. Düzenleme ile elde edilen kamusal yarar, kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum olmayıp sadece Devlete başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını vermektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı olan yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeniyle oluşan alacak-borç ilişkilerinin alacaklı olan kişilerin aleyhine kamu kurumlarının da lehine bozulmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca kural, kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olmakta ve vatandaşların Devlete olan güven duygusunu sarsmaktadır. Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde faiz ödenmemesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak kamusal yarar ile bireysel yarar arasındaki dengenin bozulmasına ve mülkiyet hakkının ihlaline neden*

⁴⁴⁹ Bkz. AYM, E. 2008/58, K. 2011/37 ve 10.02.2011 tarihli kararı.

⁴⁵⁰ Bkz. AYM, E. 2013/104, K. 2014/96 ve 22.05.2014 tarihli kararı.

olmaktadır. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.”

İptal kararının ardından Gümrük Kanunu'nun 216. maddesinin ilk cümlesinde yer alan “Yetkili idareler tarafından, gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmez.” hükmü madde metninden çıkarılmıştır. Halen mevcut olan düzenleme ise şu şekildedir: “Ancak, geri verme kararının alındığı tarihten itibaren üç ay içerisinde idarece söz konusu kararın uygulanmaması halinde, ilgilinin talebi üzerine, üç aylık sürenin bitiminden itibaren faiz ödenir. Bu faiz, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun tecil faizine ilişkin hükümlerine göre hesaplanır.”

Konu, iptal kararının ardından bireysel başvuru yoluyla tekrar AYM'nin önüne taşınmıştır.⁴⁵¹ Olayda başvuran, yurtdışından getirdiği emtianın beyanname tescil işlemlerini tamamlayarak ithalatını gerçekleştirmek amacıyla ilgili Gümrük Müdürlüğüne başvurmuş ve söz konusu idarenin ithal edilen malların satış faturalarındaki fiyat yerine tescil anında idarece belirlenen fiyat üzerinden hesaplanan 16 beyannameyi Mart 2007 ve Ocak 2008 arasında ihtiraz kaydı düşerek tescil ettirmiş ve tahakkuk eden gümrük ve katma değer vergilerini ödemiştir. (parag. 7)

Başvuran, Mersin Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'nün 16 adet işleminin iptali ile fazladan tahsil edilen vergilerin dava tarihi itibarıyla amme alacaklarına uygulanan faiz oranında işleyecek faiziyle birlikte iadesine karar verilmesi istemiyle Mahkemesi **nezdinde 16 ayrı dava** açmıştır. (parag. 8-9)

Vergi mahkemesi, ilgili kararlarında davalı idarece, belirtilen satış bedelinin gerçek olup olmadığına dair herhangi bir somut tespit bulunmaksızın ticari bir değeri bulunmayan ve teklif niteliğinde olan proforma faturada referans olarak kabul edilen fiyatın esas alınarak vergi tahakkuk ettirilmesine hukuken imkân bulunmadığı gerekçesiyle **davanın kısmen kabulüne**, davalı idarenin işlemlerinin iptaline; **faiz istemlerinin ise** 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 216. maddesine göre yetkili idareler tarafından gümrük vergileri ile bunların ödenmelerine bağlı olarak tahsil edilmiş gecikme faizinin veya gecikme zammının geri verilmesinde idarece faiz ödenmeyeceği kurala bağlandığından **reddine karar vermiştir**. (parag. 10) İç hukuktan bir sonuç elde edemeyen başvuran bireysel başvuruda bulunulmuştur. (parag. 11-14)

⁴⁵¹ Bkz. AYM, 2013/28 başvuru numaralı ve 25/02/2015 karar tarihli bireysel başvuru kararı.

Başvuran, ihtirazi kayıtla verdiği gümrük beyannameleri üzerine fazladan tahakkuk ettirilerek ödenen gümrük ve katma değer vergilerinin faiziyle birlikte geri verilmesi istemiyle açmış olduğu davalarda, Mahkemece faiz isteminin reddedilmesinin mülkiyet hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür. (parag. 24)

Anayasa Mahkemesi, yapılan bir itiraz başvurusu sonucunda 4458 sayılı Kanunu'nun 216. maddesinde yer alan ve somut başvuruya konu davada uygulanan hükmü, 22/5/2014 tarih, E.2013/104, K.2014/96 sayılı kararıyla yine Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Ancak somut başvuruya konu dava, bahsedilen iptal kararından önce kesinleşmiştir. (parag. 39)

Bu durumu da gerekçesinde belirten Mahkeme, ülkemizin ekonomik koşulları dikkate alındığında başvurucudan fazla veya yersiz yapılan tahsilatların tarihi ile iadesi amacıyla açılan davaların başvurucu lehine sonuçlanması arasında geçen sürede enflasyona bağlı meydana gelen değer kaybı ve başvurucunun bu süre zarfında kendi mülkünü kullanma, tasarruf etme, yararlanma hakkından mahrum kalması nedenleriyle mağdur olduğu, mağduriyete hatalı vergi tahakkuk ve tahsil işlemlerinin neden olduğu, uygulamanın alacaklı-borçlu ilişkisinin alacaklı başvurucu aleyhine ve gümrük/vergi idaresi lehine bozulmasına yol açtığı, bahsedilen mağduriyetler dikkate alındığında, başvurucunun üzerine haklı gösterilemeyecek şekilde orantısız ve aşırı yük bindiği ve ulaşılmak istenen kamu yararı ile başvurucunun mülkiyet hakkı arasında kurulması gereken adil dengenin bozulduğu gerekçesiyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. (parag. 50-53)⁴⁵²

Konuyla ilgili bakılması gereken bir diğer mevzuat hükmü de, 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 89/3. fıkrasında yer almaktadır. Söz konusu fıkrada yer alan ve yanlış veya yersiz alınan primlerin kanuni faiz ile birlikte hak sahiplerine iadesine ilişkin olan şu hüküm mülkiyet hakkı kapsamında ihlal doğurucu nitelikte olmayıp yerinde bir düzenlemedir: *"Yanlış veya yersiz alınmış olduğu tespit edilen primler, alındıkları tarihten on yıl geçmemiş ise, hisseleri oranında işverenlere, sigortalılara, isteğe bağlı sigortalılara veya genel sağlık sigortalılarına veya hak sahiplerine kanunî faizi ile birlikte geri verilir. Kanuni faiz, primin Kuruma yatırıldığı tarihi takip eden aybaşından, iadenin yapıldığı ayın başına kadar geçen süre için hesaplanır. Ancak Borçlar Kanunu'nun 65 inci maddesi hükmü saklıdır."*

Görüldüğü üzere gerek iç hukukumuzda gerekse de uluslararası hukukta, **paranın sahibi dışında bir başkası tarafından kullanılması neticesinde, para**

⁴⁵² Aynı yöndeki bir başka bireysel başvuru kararı için bkz. 2013/1993 başvuru numaralı ve 06.05.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

sahibinin parasından mahrum kaldığı süreyle orantılı olarak faiz talep etmesi mülkiyet hakkının bir gereği olarak kabul edilmektedir. Çünkü kişinin parasından mahrum kalması zarar, faiz de bu zararın tazminatı ve ekonomik açıdan paranın getirisiidir. Enflasyonist ortamda, para sahibine ulaştığında faiz uygulanmaz ise, satın alma gücü oldukça düşmüş olacaktır. İşte faiz bunu da telafi etmektedir.

Vergilendirme işlemleri bakımından konuyu değerlendirecek olursak, mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri nedeniyle ödemeleri gereken verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi devlet bakımından zarardır. Aynı şekilde, yersiz olarak alınan bir vergi de mükellefler bakımından bir zarar teşkil etmektedir. Her iki durumda da açık bir yasa hükmü olmasa dahi, hukuk devleti ilkesi uyarınca, zararın tazmin edilmesi, yani ilgisine faizin ödenmesi gerekmektedir.

Vergi hukuku bağlamında, gecikme faizinin hukuki niteliğini saptarken amaçsal yorum yönteminin kullanılması gerekmektedir. Bu açıdan değerlendirme yapıldığında gecikme faizinin bir ceza olmadığı da görülmektedir. Amaç, enflasyonun etkilerinin bertaraf edilmesidir. Zaten bu amaç dışında gecikme faizi kullanılarak bir mükellefiyet tesis edilmesi Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen "ek mali yükümlülük" olarak değerlendirilebilecektir.⁴⁵³

Söz konusu iptal kararının verilmesinden evvel vergi yargısı, faiz taleplerini reddederken 213 Sayılı VUK'un 112. maddesinin 4. fıkrasına atıfta bulunmaktaydı. İptal kararından itibaren vergi yargısının, **mükelleflerin faiz taleplerinin reddine gerekçe olarak gösterilebilecek bir hüküm bulunmamaktadır**. Oysaki iptal kararından önceki dönemde dahi, faiz taleplerinin karşılanması noktasında Anayasa'da yer alan ve faizin Anayasal dayanakları olan hukuk devleti, kanun önünde eşitlik, mülkiyet hakkı, vergi ödevi ve idarenin sorumluluğuna ilişkin olan hükümler faiz talebinin karşılanması noktasında yeterliydi. Yine AİHM'de 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesini yorumla, faizi, mülkiyet hakkı olarak değerlendirmiş ve uzun süre mülkiyetten mahrum bırakılmayı telafi etmek amacıyla faiz ödenmesi gerektiği yönünde ilkeler getirmiştir. AİHM'in Eko-Elda Avee v. Yunanistan uyuşmazlığını karara bağlarken önceki içtihatlarına atıfta bulunarak getirdiği genel ilkeler vardır. Örneğin; kamusal borçların iadesinde, iadedeki gecikme ile gecikme faizi arasındaki ilişkinin mutlaka kurulması gerekmektedir. İadede makul olmayan gecikmelerin değer azaltıcı bir unsur olduğu, değer azaltıcı unsurların dikkate

⁴⁵³ BAYAR, İbrahim Nihat, "Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4, Y. 2003, ss. 309-317, s. 312-313.

alınmaması halinde bir tazminatın denkleştirici olarak kullanılması gerekmektedir.⁴⁵⁴ Gecikmelerin ortaya çıkardığı değer kayıplarının, gecikme faizi ödenerek telafi edilmesi gerekmektedir.^{455 456}

112. maddenin 4. fıkrasının AYM tarafından iptalinin ardından, 31.05.2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile fıkra şu şekilde yeniden düzenlenmiştir: *“Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120. madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.”*

Anayasa Mahkemesinin eski kararlarında, vatandaşlara yüklenen çeşitli yükümlülüklerin devlet tüzel kişiliğine de aynen yüklenmesinin beklenmesinin eşitlik ilkesi ile bağdaşmadığı, bu nedenle de, vatandaşın kaybının devlet tarafından faizle giderilmesinin beklenemeyeceği yönündeki kararlardan⁴⁵⁷ sonra gelinen bu noktada artık mevzuatımızın **Eko-Elda Avey** kararındaki ihlal yönünde Sözleşme ile uyumlu olduğunu ve mükellef haklarının bu yönden eskisine kıyasla güvenceye kavuştuğunu ifade edebiliriz.

Ancak mevcut düzenlemenin de mükellef hakları bakımından yeterli olmadığını altını çizmeliyiz. Mükellefin vergiyi geç ödemesi halinde katlanacağı faiz ile devletin haksız yere tahsil olunan vergiyi mükellefe iade ederken katlanacağı faiz arasında farklılık bulunmaktadır.

AATUHK m. 51 uyarınca halen mükelleflerin ödemekte geciktiği vergi borçları için **aylık % 1.40 (yıllık % 16,8)** gecikme faizi uygulanmaktadır. Buna karşın devlet, haksız olarak tahsil ettiği vergiyi mükellefe iade ederken gecikme faizi oranında değil tecil faizi oranında faiz ödemektedir. VUK m. 112/4'e göre halen devlet, aylık **% 1 (yıllık % 12)** olarak uygulanan tecil faizi oranında faiz ödemektedir. Mükellef hakları bakımından kabul edilemez olan bu durumun giderilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Ayrıca, madde metni halen, yalnızca vergi kanunları gereği iadesi gereken vergiler bakımından faizi kapsamına almakta, **yargı kararı gereği iade halindeki**

⁴⁵⁴ Bkz. Angelov v. Bulgaristan; 22 Nisan 2004; parag. 39.

⁴⁵⁵ (Bkz. Akkuş v. Türkiye parag. 29.

⁴⁵⁶ DEMİRKOL, Selami, “Haksız Olarak Ödendiği Tespitte İadesine Hükmolunan Vergi Aslına, Vergi Yargı(sının)/cınının Faiz Yürütmeme Çelişkisi-Anayasa Yargısının Vergi Yargı(sına)/cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü-İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılmazlığı Üzerine Bir Deneme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2011, ss. 45-84, s. 47-56.

⁴⁵⁷ Bkz. AYM'nin E. 1988/9, K. 1988/28 sayılı ve 27.09.1988 tarihli kararı.

faizden ise söz edilmemektedir. Oysaki iade faizi, yargı kararı gereği iade halindeki faiz dahil bütün hukuka aykırı tahsilatları kapsamına almalıdır. Doktrinde, fazla ve yersiz tahsilat kavramının bütün hukuka aykırı işlemlere dayalı olan tahsilatları kapsadığı görüşü ifade edilmektedir.⁴⁵⁸

Bu konu bakımından mevzuatımızda, mükellef haklarını ihlal edici nitelikte olan bir diğer düzenleme de VUK m. 112/3-son'da yer almaktadır. Söz konusu hüküm, dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezaların mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında kısmen veya tamamen ödenebilmesine imkân tanımaktadır. Mükellefler dava süresince tahsili duran vergiyi ödeyerek, dava süresince gecikme faizi işlemesini durdurabilmektedirler. Bu amaçla cezanın ödenmesine ise gerek yoktur. Çünkü cezaya gecikme faizi işletilmemektedir.⁴⁵⁹ Zira gecikme faizine ilişkin düzenlemenin yer aldığı VUK m. 112/3'de hangi hallerde gecikme faizinin gündeme geleceği ve nasıl uygulanacağı düzenlenmektedir. Buradaki hükme bakıldığında cezaya gecikme faizi işletilebileceğine ilişkin bir ifadeye rastlanmamaktadır. Oysaki gecikme zammına ilişkin olan AATUHK m. 51'de, vergi ziyai cezası için gecikme zammı uygulanacağı açık bir biçimde ifade edilmektedir. Dolayısıyla cezaya gecikme faizi işletilemezken, gecikme zammı işletilebilmektedir.

Bu uygulama yalnızca mükellefin değil aynı zamanda Hazine'nin de lehinedir. Bu sayede Hazine, dava bitmeden kısmen dahi olsa alacağına kavuşmaktadır. Şayet mükellef davasını kazanırsa, Hazine parayı mükellefe iade etmektedir. İşte mükellef haklarını ilgilendiren ve adaletsizlik yaratan konu da tam olarak burada karşımıza çıkmaktadır. Zira **para dava süresince Hazine tarafından kullanılmasına karşın, mükellefe faizsiz olarak iade edilmektedir.** Buna gerekçe olarak da, yapılan ödeme tutarının gelir kaydedilmemesi, emanet hesaplarda bekletilmesi gösterilmektedir.⁴⁶⁰

Bu düzenleme gerek AY gerekse de AİHS çerçevesinde mükellef haklarını ihlal etmektedir. Bu nedenle Kanunda açık bir hüküm olmamasına karşın **idarenin, genel hükümleri ve ilkeleri göz önünde tutarak mükellefe faiz (hüküm**

⁴⁵⁸ Fazla ve yersiz tahsilat kavramının, yasadaki gönderme ve sistematik sonucu olarak, düzeltme konusu vergi hatalarından biri ile meydana gelen tahsilatları kapsadığı görüşü için bkz. CANDAN, Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. Baskı, Ankara, 2006, s. 213; Aktaran: YALTI, Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", s. 174, dn. 31.

⁴⁵⁹ DOĞRUSÖZ, Bumin, "Dava Boyunca Gecikme Faizini Durdurmak", *Dünya gazetesi*, 16 Haziran 2015.

⁴⁶⁰ DOĞRUSÖZ, Bumin, "Dava Boyunca Gecikme Faizini Durdurmak".

olmaması nedeniyle temerrüt faizi oranında) ödemesi gerekmektedir. 112. madde bu bakış açısıyla yeniden gözden geçirilmelidir.⁴⁶¹

Son söz olarak söylemeliyiz ki, hukuk devletlerinde idarenin “hizmet kusuru” dolayısıyla mükelleflerin ortaya çıkan zararının karşılanması için illaki açık yasa hükmünün varlığı aranmamalıdır. Aksine bir anlayış, Anayasa’nın m. 125/son’da bulunan, “İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.” düzenlemesine aykırılık oluşturacaktır. Aynı şekilde anayasal ilkeler olan **ölçülülük, eşitlik ve verginin mali güçle orantılı olması** ilkeleri de bunu gerektirmektedir.

Danıştay da bir kararında bu hususun altını şöyle çizmiştir:⁴⁶² “Hukuk devletlerinde, açıklanan nitelikteki bir zararın faiz ya da başka bir ad altında ödenecek tazminatla karşılanabilmesi için, açık yasa hükmü aranması düşünülemez. Aksine anlayış; Devletin ve ona bağlı idarenin eylem ve işlemlerinden doğan her türlü zararın tazmini için de, açık yasa hükmü aranması sonucuna götürür ki; böyle bir anlayış, Anayasa’nın 125. maddesinin son fıkrasında yer alan, ‘İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür’ amir hükmü ile bağdaştırılamaz... ‘İdari Rejimi’ kabul eden hukuk sistemlerinde, idarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerinden dolayı idare edilenlerin uğrayacakları her türlü zararın tazmini, ‘İdarenin Sorumluluğu’ ile ilgili kurallarca sağlanır. Esasen; İdari Yargının varlık nedenlerinden biri de, budur. İdari Yargı, idare edilenlerin, kamu idaresinin idari nitelikteki eylem ve işlemlerinden doğan zararlarını açık yasa hükmüne ihtiyaç duymaksızın, kusurlu veya kusursuz sorumluluk ilkelerine göre, giderme olanağına sahiptir... Dolayısıyla; davalı idarenin, hukuka aykırı vergilendirme ve tahsil işlemleriyle davacıya vermiş olduğu maddi zararı karşılaması zorunludur...”⁴⁶³

VIII. Mükellefe Yapılan Vergi İadesinin Makul Bir Sürede Yapılması, Geciktirilmemesi

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

AİHM’in **Intersplav** kararında da altını çizdiği gibi devletlerin, kamu yararının belirlenmesi ve sosyal ve ekonomik politikaların oluşturulmasında geniş takdir yetkisinin olduğu düşünülmektedir. Bu geniş takdir yetkisinden hareketle devletler, kamu alacaklarını koruma altına almak amacıyla gereken tedbirleri alabilirler. Dava konusu olayda vergi idaresi, başvuran şirketle ilgili KDV iadesi sisteminin kötüye kullanıldığı ve hayali ihracat yapıldığı duyumuna dayanarak, şirketin hak ettiği iadeyi gerçekleştirilmemiş ve genel olarak da KDV iadelerini kronik olarak geciktirmiştir.

⁴⁶¹ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Dava Boyunca Gecikme Faizini Durdurmak”.

⁴⁶² Bkz. Dan. 7. D., 24.02.2005 tarihli ve E. 2001/1208, K. 2005/239 sayılı kararı.

⁴⁶³ YALTI, Billur, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları”, s. 175-176.

Hükümet her ne kadar, böyle bir geciktirme tedbiri almasının onun takdirinde olduğunu iddia etse de, başvuran şirket hakkında böyle bir önlem alınmasını gerektirecek hiçbir somut delil bulunmamaktadır. Vergi idaresinin eylemlerinin temelini, başvuran tarafından ödenen tutar ile KDV iadesi tutarı arasındaki orantısızlıktan kaynaklandığını söylemiştir. Ancak bu durum yeterli delillerle saptanmamıştır.

Eğer, başvuran şirket hakkında, hayali ihracat yaptığı veya sistemi kötüye kullandığına dair elle tutulur bir delil olsaydı devlet, iadenin geciktirilmesi kontrolünü uygulamada haklı olabilirdi. Çünkü bu süre zarfında başvuran hakkında inceleme başlatıp gereken bilgileri toplayabilir, iadenin gerekli olmadığı sorusuna yanıt bulabilirdi.

Vergi idaresinin eylemi ve Hükümetin bu duruma göz yumması, başvuran şirket üzerinde aşırı bir yük yaratmakta kamunun çıkarı ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil dengeyi bozmaktadır.

Buffalo davasında ise mükellefin yersiz olarak ödemiş olduğu verginin iadesinde faiz uygulanması konusunda tartışma bulunmamaktadır. Devlet, yapılan iadelerde faiz uygulamıştır. Ancak iade, mükellefin hiçbir kusuru olmaksızın, tamamen devlete ait gecikmeler nedeniyle, neredeyse on yılı aşan bir zaman dilimi içerisinde ve aralıklarla yapılmıştır.

Yalnızca **faiz uyguluyor olması, uzun vadeye yayılı olarak gerçekleştirilen iadelerdeki gecikmeyi haklı kılmamaktadır.** Çünkü bu durum belirsizlik yaratmakta ve mükellef üzerinde ağır yük oluşturmaktadır. Şirket, bu sebeple mali olarak sıkıntıya girmiş, finans temini mecburiyetinde kalmıştır. Yapılan ödemenin koşulları, mükellef üzerinde aşırı bir yük ve mükellefin mali durumu üzerinde esaslı bir zarar yaratıyorsa, bu durum 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi kapsamında korunan mülkiyet hakkına aykırılık oluşturacaktır. Nitekim haksız olarak ödenmiş olan bir verginin iadesinin uzun bir zaman dilimine yayılmasının, mükellefin mali durumu üzerinde önemli bir etki doğuracağına kuşku yoktur.

Makul süre konusunda net bir cevap vermek mümkün olmamakla birlikte, on yılı aşan zaman diliminin makul olarak kabul edilmesi mümkün görünmemektedir. Vergi idarelerinin, fazla ve yersiz olarak ödendiği anlaşılan vergiyle ilgili iadeleri, gecikmeksizin ve mümkün olan en kısa sürede gerçekleştirmesi kamu yararı ve mülkiyet hakkının korunması amacına uygun düşmektedir. Aksi takdirde devletler, faiz ödenmiş olsa dahi, mülkiyet hakkı ihlali kararlarıyla karşılaşılabileceklerdir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi hukukunda, ihracatta KDV iadesi uygulaması bulunmaktadır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisnadır. Dolayısıyla Türkiye'de bulunan bir üretici firmanın ihracat işlemi KDV'ye tabi değildir.

İhracatçı firma, satışlarında KDV tahsil etmediği için, alışlarında ödediği KDV'yi indiremeyecektir. İndirilemeyen KDV, KDVK m. 32 uyarınca Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre⁴⁶⁴ ihracatçıya iade edilir. Bu doğrultuda ihracat istisnası "tam istisna" özelliği taşımaktadır.⁴⁶⁵

İadeler, teslimin gerçekleştiği vergilendirme döneminde ve aylık olarak yapılmaktadır. Nakden iadeye ilave olarak mahsuben iade yöntemi de uygulanmaktadır. Bu çerçevede iadeye hak kazanan ihracatçının varsa vergi borcu, SSK prim borcu, elektrik ve doğalgaz borçlarına karşılık olarak mahsup işlemi gerçekleştirilir ve mahsup edilen oranda iade hakkı ortadan kalkar.⁴⁶⁶

Türk vergi mevzuatında, ihracat istisnası nedeniyle iadeye hak kazanan ihracatçıya ödemenin aylık olarak yapılacağı belirtilmiş olup belirsizlik yaşanmasına engel olunarak gecikmeksizin hak sahiplerine iadenin yapılması gerektiği öngörülmüştür. Aksi takdirde, bu davanın sonucundan da anlaşıldığı gibi, vergi iadesinin zamanında yapılmaması mülkiyet hakkına müdahale olarak kabul edilmektedir.

Yeri gelmişken son zamanlarda uygulamada KDV iadeleriyle ilgili yaşanan bir sıkıntıya değinmek istiyoruz. VUK 112/5'de, "*Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.*" hükmü yer almaktadır. Ancak son zamanlarda, iadelerin bir yılı aşkın süredir devam ettiği gözlemlenmektedir. Kanun hükmündeki "bilgi ve belgelerin tamamlanması" ifadesi, KDV iadelerine ilişkin süreçte pek de anlamlı değildir. Çünkü iade sürecinde mükelleflerden talep edilen bilgi ve belgeler belirli ise de, vergi daireleri duruma göre

⁴⁶⁴ Bu konuda 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı RG'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği çıkarılmıştır.

⁴⁶⁵ BİLİCİ, Nurettin, *Türk Vergi Sistemi*, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 36. baskı, Ankara, 2016, s.146.

⁴⁶⁶ Bkz. 84 ve 101 sayılı KDV Tebliği.

bu belgeleri çoğaltabilmektedir. Dolayısıyla her bir yeni belge talebi neticesinde 3 aylık süre yeniden başlamış olarak kabul edilecek, bu durum süreyi uygulanamaz hale getirecektir.

Hali hazırda, KDV iadeleriyle ilgili **uzman (ihtisas) vergi dairelerinin** getirilmesi çalışmalarının da yapıldığını ve planlama doğrultusunda 2016 yılı Haziran ayı itibariyle yürürlüğünün sağlandığını belirtmeliyiz. Yetkililerce, küçük ve orta ölçekli işletmeler bakımından KDV iadesinin önemli bir finansman kaynağı olduğu, bu sistem ile bir anlamda vatandaştan faizsiz kredi alındığı dile getirilmektedir. İadelerde yaşanan gecikmelerin bir nedeninin de KDV iadesi yapılan vergi dairelerinin fazla dağınık olduğu düşüncesi uygulamada hakimdir. Bu nedenle, KDV iadesi için uzman vergi daireleri oluşturularak bu problemin giderilmesi, işlemlerin daha hızlı görülmesi yönünde adım atılmıştır.⁴⁶⁷

Bunların dışında Türk vergi sistemine göre, genel kanaate ve varsayımlara dayanılarak vergilendirme yapılması mümkün değildir.⁴⁶⁸ Buradan hareketle de vergilerin ödenmesini güvence altına almak amacıyla alınacak önlemler bakımından da somut kanıtların açıklıkla ortaya konulması gerekmektedir.

Netice itibariyle mevzuatımız, **Intersplav** v. Ukrayna kararındaki ihlal yönünden sözleşme ile uyumludur. Uygulayıcıların da mevzuat hükümlerine uygun davranması **iadeleri zamanında gerçekleştirilmesi** gerekmektedir.

Ancak bu dava ile ilgili bulunmasa da haksız yere ödenen verginin iadesi konusunda, mevzuatımızda mükellef hakları bakımından Sözleşme'ye aykırılık oluşturan bir düzenleme bulunmaktadır. Şöyle ki, mükellefin fazla ve yersiz olarak ödediği vergiyi iade alması için **1 yıl içinde düzeltme talebiyle vergi dairesine** başvuru yapması gerekmektedir. Vergi dairesi başvuru üzerine çeşitli incelemelerde bulunacak ve incelemeler neticesinde de mükellefi haklı bulursa bu durumu kendisine bildirecektir. İşte mükellef, bu durumun kendisine bildirilmesinden itibaren 1 yıl içinde iade için başvuru yapmak durumundadır. Aksi takdirde VUK m. 120 uyarınca **hakkı sakıt olacaktır**.

Oysaki VUK m. 114 ve AATUHK m. 102 uyarınca, **devletin vergi alacağında zamanaşımı süresi 5 yıl** olarak öngörülmüştür. Mükellef hakları gereğince, devletin alacaklı olması durumu ile mükellefin alacaklı olması durumu arasında bu denli bir farklılığın bulunması kabul edilemez. Olması gereken, birbirine **paralel düzenlemeler** ile benzer sürelerin öngörülmesidir.

⁴⁶⁷ Bkz. **Dünya gazetesi**, 30 Ocak 2016, s. 9 ve 16 Mayıs 2016, s. 9.

⁴⁶⁸ Bkz. Danıştay 4. D. E: 1998/128, K: 1998/2379 sayılı kararı.

Bu konu itiraz yoluyla AYM'nin önüne taşınmışsa da, kural Anayasa'ya aykırı bulunmamış ve iptal istemi reddedilmiştir.⁴⁶⁹ Oysaki kanımızca kuralın, Anayasa'nın 2, 35, 36. maddeleri yönünden iptali gerekmektedir. Bizim de katıldığımız itiraz gerekçesine göre kural ilk olarak Anayasa'nın 2. maddesine şu yönden aykırıdır: *"İtiraza konu kural, kazanılmış haklara saygı ve ölçülülük ilkesine göre değerlendirildiğinde; haksız ve yersiz tahsilatların iadesi için düzeltme fişlerinin mükelleflere tebliğinden itibaren 1 yıllık süre içerisinde başvuru yapılması zorunluluğu getirilerek yaptırımı olarak da hakkın sakıt olması olan sonuç ortaya konulmuştur. Dolayısıyla, itiraza konu hükümde yer alan şart, usul, süre ve önlemin, ulaşılmak istenen amaç yönünden ölçülü ve gerekli olmadığı sonucuna varılmaktadır. Zira diğer kanunlar ve bu kanunlarda yer alan genel zamanaşımı süreleri birlikte değerlendirildiğinde, haksız yere idare tarafından tahsil edilen tutarın iadesine yönelik kısıtlı bir başvuru süresi belirlendiği, dolayısıyla elverişli bir başvuru imkânı sunulmadığı, 1 yıllık sürenin idarece amaçlanan sonuç için orantılı bir zaman ihtiva etmediği görülmektedir."*

Kural mülkiyet hakkına da aykırıdır. Şöyle ki; *"İtiraza konu düzenleme ile elde edilmesi umulan kamu yararı; kamu için öncelikli, genel menfaatleri koruyan, kamu hizmetlerinin sürdürülmesi için zorunlu bir durum arz etmemekte, vergi yükümlüsü tarafından 1 yıllık sürede başvuru yapılmaması durumunda başkasının mülkü üzerinde sebepsiz ve karşılıksız biçimde tasarruf etme hakkını devlete vermektedir."* Ayrıca bu kural, kişinin belli bir sürenin geçmesiyle mal varlığından ilanihaye mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yararı arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır."

Her ne kadar AYM, anılan sürenin, askıda olan hukuki ilişkilerde istikrar sağlayarak kamu yararına hizmet ettiğini, hak düşürücü sürelerin belirlenmesinin anayasal sınırlar içinde kalmak koşuluyla kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğunu belirtmişse de, **devletin alacaklı olması durumu ile mükellefin alacaklı olması durumu arasında bu denli bir farklılığın bulunması orantılı değildir.**

Devletle mükellef arasında vergi hatasından kaynaklanan alacak-borç ilişkisinin uzun bir zaman askıda kalmasını önlemek kamu yararına hizmet eden meşru bir amaçtır. Ancak bu meşru amacı gerçekleştirmek için her iki taraf arasında orantılı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

⁴⁶⁹ Bkz. AYM, E. 2014/171, K. 2015/41 sayılı ve 22.04.2015 tarihli kararı.

Son olarak Mahkeme her ne kadar kuralın, Anayasa'nın 36. maddesiyle ilgisinin bulunmadığını belirtmiş ise de kanımızca söz konusu düzenleme adil yargılanma hakkına da aykırıdır. *“Genel zamanaşımı sürelerini uygulamak yerine bir yıllık kısıtlı bir süre belirlenerek, bu süre dahilinde müracaat yapılmaması halinde doğrudan doğruya hakkın kaybına sebep olan 120. madde hükmü, Anayasa'nın 36. maddesindeki hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkına da aykırılık teşkil etmektedir.”*

Türk vergi mevzuatında, fazla ve yersiz alınan vergilerin iadesine karar verilmesinin ardından, iade için bir süre öngörülmemiş olup yine makul süre içerisinde işlemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu anlamda mevzuatımızda, **Buffalo** kararındaki ihlal yönünden Sözleşme'ye aykırılık tespit edilmemiştir. Ancak uygulayıcıların sürenin makullüğüne azami düzeyde dikkat etmesi şarttır.

IX. Mükellefin Haksız Çıkması Halinde Ödeyeceği Haksız Çıkma Zammının Makul Olması ve Hangi Zararın Karşılığı Olarak Alındığının Belli Olması

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Yukos kararı neticesinde AİHM, yaklaşık olarak **2 milyar avro** tutarında bir tazminata hükmetmiştir. Bu kadar büyük bir tazminata AİHM içtihatlarında ilk kez rastlanmaktadır. Böylesine bir rakam, insan haklarının ve evrensel ilkelerin önemini ortaya koymaktadır.

AİHM, Yukos kararında mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna vardığı 2000-2001 tarihli kararından, basiretli iş adamı gibi davranma yükümlülüğü olarak adlandırdığımız özen yükümlülüğüne önem vermiştir. Mahkeme, mülkiyet hakkına müdahale şikayetlerini karara bağlarken hukukilik ve öngörülebilirlik ilkelerine dikkat etmektedir. Rus Anayasa Mahkemesinin kanuni sürelerle dair yorumunun başvuru şirketi tarafından öngörülemeyecek olması sebebiyle, özen yükümlülüğüne aykırılık tespit edilmemiş, mülkiyet hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. AİHM'in ihlal kararının 4'e karşı 3 oyla alınması, davanın son derece kritik olduğunu gözler önüne sermektedir.

2000-2003 dönemine ilişkin diğer tarihli kararlarından ise Mahkeme, cezaların diğer danişıklı şirketlerin tasarrufları neticesinde kesilmesi, danişıklı şirketler kurarak piyasayı manipüle etmenin ve bu yolla vergi kaçırmanın ulusal hukuka göre hukuka aykırı bir durum olması ve bu nedenle de başvuru şirketin

kötü niyetli hareket ettiğinin sabit olması dolayısıyla mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir.⁴⁷⁰

Bu kararın bir diğer önemli noktası, AİHM'in mülkiyet hakkı temelinde, icra tazminatına ilişkin değerlendirmesidir. Dava tarihindeki Rus mevzuatı uyarınca, mükellef hakkında amme alacağı dolayısıyla icra takibine başlandıktan sonra, mükellefe ödeme yapması için tanınan sürede eğer gönüllü olarak ödeme yapılmazsa, borca %7 oranında icra tazminatı ilave edilmektedir. Bu bağlamda Yukos, vergi borcu, faizi ve cezasına ilave olarak bir de, yaklaşık 1.16 milyar avro icra tazminatı ödemeye mahkum edilmiştir. Bu kadar yükün altında kalan şirket, kaçınılmaz bir biçimde iflas etmiştir. AİHM, mükellefin haksız çıkması halinde ödeyeceği haksız çıkma zammının makul olması ve hangi zararın karşılığı olarak alındığının belli olması ilkesini bu kararda ortaya koymuştur.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi sistemi açısından Rus mevzuatındaki ödeme emrine gönüllü uyum sağlayamama halinde alınan icra tazminatına benzer bir düzenleme AATUHK m. 58'de bulunmaktadır. Her ne kadar bu düzenleme Rus mevzuatındaki düzenlemenin birebir aynısı olmasa da, yarattığı sonuçlar bakımından benzerlik göstermektedir. Anayasa'nın, idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu hükme bağlayan 125. maddesi ile uyumlu olacak şekilde, kendisine idare tarafından ödeme emri (idari işlem) tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı sebeplerinden birine dayanarak, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

Ödeme emrine itiraz eden borçlu, itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkarsa, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı %10 zamlı tahsil edilmektedir. İşte bu uygulama "haksız çıkma zammı" veya "haksız çıkma tazminatı" olarak anılmaktadır. Bu noktada belirtmek gerekir ki, "zam", bir şeyin fiyatını arttırmayı, bindirimi; "tazminat" ise zarar karşılığı ödenen parayı, ödenceyi ifade etmektedir. Dolayısıyla zam ya da tazminat kavramları, söz konusu hükümlerle ilgili bir yargıyı/değerlendirmeyi de bünyesinde barındıracaktır.⁴⁷¹ Biraz sonra ortaya konulacak sebeplerle tazminat değil, **zam** teriminin kullanılmasını daha doğru bulduğumuzu belirtmek gerekir.

⁴⁷⁰ GEMALMAZ, Burak, "Basiretli Bir İş Adamı Gibi Davranma Yükümlülüğü Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yukos ve Soros Kararları Üzerine Düşünceler", **Güncel Hukuk Dergisi**, Kasım 2011, ss. 60-64, s. 63.

⁴⁷¹ AKKAYA, Mustafa, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu" *Mualla Öncel'e Armağan*, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, ss. 339-348, s. 339.

Konunun Anayasa'ya uygunluğu Anayasa Mahkemesinin 2009/83 sayılı esas, 2011/29 sayılı karar ve 03.02.2001 tarihli kararıyla incelenmiştir. İlgili vergi mahkemesinin itirazın gerekçeleri olarak; haksız çıkma tazminatının, bir sınırlama yapılmaksızın her türlü red kararı sonrasında alınmasına imkân verilmesi nedeniyle kişilerin yargı yoluna başvurmasını zorlaştırıcı ve caydırıcı bir etki yarattığı, söz konusu yaptırım tehdidi ile hak arama özgürlüğünün engellendiği, hukuk devleti ilkesinin gerçekleşme aracı olan idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması ilkesinin zedelendiği ileri sürülmüştür. Bu nedenle de ilgili kuralın Anayasa'nın 2., 13., 36., ve 125. maddelerine aykırı olduğu savıyla iptali istenmiştir.

Anayasa Mahkemesi ise, vergi, resim, harç gibi kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin ifasında kullanıldığından tahsilinde öncelik ve ayrıcalık tanındığını, 6183 sayılı Yasanın esasının, vergiler başta olmak üzere kamu alacağını güvence altına almak ve ödenmediği takdirde zora dayanarak, Devlet gücü ve memurları eliyle tahsil etmek olduğunu, itiraz konusu kural ile yapılan düzenlemenin de kamu alacağının mümkün olduğunca kısa sürede tahsiline yönelik olduğunu belirtmiştir. Mahkeme ayrıca, idarenin yapmış olduğu işlemlerin yargı denetimi kapsamında olduğunu, kamu borçlusunun ödeme emrinin tebliğinden önce alacağın esasına ilişkin olarak yargı mercilerine başvurma hakkına sahip olduklarını, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açılabileceğini vurgulamıştır.

Tüm bu nedenlerle de Mahkeme, kişilerin davalı ve davacı olarak yargı mercileri önünde sahip oldukları anayasal haklarının engellenmediği ve yargı yolunun kapatılmadığı, dolayısıyla da söz konusu kuralın **hak arama özgürlüğünü engelleyen bir yönünün bulunmadığı** kararına varmış ve kuralın Anayasa'nın "cumhuriyetin nitelikleri" başlıklı 2., "hak arama hürriyeti" başlıklı 36. ve "yargı yolu" başlıklı 125. maddelerine uygun olduğunu söyleyerek itirazı reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi kuralın, Anayasa'nın "temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması" başlıklı 13. maddesi ile ilgisini görmemiştir.

Anayasa Mahkemesi, haksız çıkma zammına ilişkin olan kanun maddesini **itiraz yolu** ile ve dava açma hakkı bakımından Anayasa'nın 36. maddesine uygunluk denetiminden geçirmiştir. Ancak, bu maddenin uygulanması sonucunda bir hak ihlalinin olup olmadığı konusunda **bireysel başvuru yoluyla** Anayasa Mahkemesine başvurmaya engel bir durum yoktur. Yani halihazırda bu hüküm, bireysel bir hak ihlali iddiasıyla karşılaşma ihtimalini taşımaktadır. İşte Yukos davasından çıkan sonuç neticesinde, bu madde bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesinin önüne gelirse, bu sefer Mahkemenin, Anayasa'nın 13. ve mülkiyet

hakkına ilişkin olan 35. maddeleri kapsamında değerlendirme yapması gerekecektir.⁴⁷²

Haksız çıkma zammının amacı, işlevi ve gerekçesi hakkında ne yasa metninde ne de meclis tutanaklarında bir bilgi bulunmaktadır.⁴⁷³ Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu değerlendirme neticesinde hükmün amacının kamu alacağının mümkün olduğunca kısa sürede tahsili olduğunu belirlemiştir. Ancak unutulmaması gereken nokta, mükellefin ödeme emrine karşı dava açmasının, tahsil işlemlerini kendiliğinden durdurmadığıdır. Tahsilatın durması isteniyorsa teminatlı/teminatsız yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması ve bu talebin de kabul edilmesi gerekmektedir. (İYUK m.27) Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılan amaç tespiti yerinde değildir. Zira mükellef tarafından ödeme emrine itiraz edilmesi, istisnai olarak yürütmenin durdurulmasına karar verilmediği hallerde, **kamu alacağının tahsilatını geciktirmemektedir.**

İşte bu nedenle de bir tazminattan değil, zamdan bahsetmek daha doğrudur. Eğer idare, kamu alacağını vadesinden sonra tahsil etmişse, AATUHK m. 51 uyarınca kamu alacağını gecikme zammıyla birlikte tahsil etmektedir. Dolayısıyla geç tahsil nedeniyle uğramış olduğu zarar gecikme zammı ile tazmin edilmektedir. Bu bağlamda, haksız çıkma zammının, **zarar tazmini boyutu da söz konusu değildir.**

İkinci olarak akla, böyle bir uygulama ile acaba ödeme emirlerine karşı sebepsiz yere dava açılması ve bu suretle mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesi önlenmek istenmiş olabilir mi sorusu gelmektedir.⁴⁷⁴ Böyle bir amacın Anayasa'nın hak arama özgürlüğünü düzenleyen 36. maddesi kapsamında irdelenmesi şarttır. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararda hükmün, dava açılmasını engellemediği gerekçesiyle hak arama özgürlüğüne aykırılık tespiti yapmamıştır. Gerçekten de hüküm dava açılmasını engellememektedir. Lakin kanaatimizce dava açılmasını caydırıcı niteliktedir. Mükellef haklı olduğu kanaatinde olsa bile, sırf davayı kaybetmesi halinde ek bir mükellefiyetle karşılaşabileceği düşüncesiyle dava açmaktan vazgeçebilir.

Haklı olduğunu düşünüp dava açan mükelleflerin, yapılan yargılama neticesinde haksız oluşuna karar verilmesi durumunda, mükellefler haksız çıkma zammı ile karşılaşarak bir anlamda dava açtıkları için cezalandırılmaktadır. Bu durum, hem 2. madde kapsamında hukuk devleti ilkesi hem de 36. madde

⁴⁷² YALTI, Billur, "Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yukos Kararının Düşündürdükleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 289, Ekim 2012, s. 161-162.

⁴⁷³ AKKAYA, Mustafa, a.g.e., s. 340.

⁴⁷⁴ AKKAYA, Mustafa, a.g.e., s. 344.

kapsamında hak arama özgürlüğü ile bağdaşmamaktadır. Ayrıca düzenleme Anayasa'nın 13. maddesine de aykırıdır. Bu maddeye göre; temel hak ve hürriyetler özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.

Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu ifade edilmektedir. Madde metninde hak arama hürriyetiyle ilgili sınırlama sebebi olarak yalnızca, bireylerin "meşru" vasıta ve yollardan yararlanabileceği ifadesi gösterilebilir. Meşru olmayan bir yol hak arama hürriyeti kapsamında değerlendirilemez. Mükellefin haklı olduğunu düşünerek dava açması, onun açısından tartışmasız bir biçimde **meşru** bir yoldur. Mükellefin gereksiz yere dava açmasının önlenmesi için getirildiği varsayılan bu sınırlama ile 13. maddede belirtilen "ölçülülük" ilkesi de aşılmış olmaktadır.⁴⁷⁵ Buna rağmen Anayasa Mahkemesinin kuralın 13. maddeyle ilgisini kuramamış olması ilginçtir.

Son olarak, Anayasa Mahkemesinin 125. maddeyle ilgili olarak, bir idari işlem ya da eyleme karşı yargı yolunun ancak tamamen kapalı olması halinde Anayasa'nın 125. maddesinin ihlal edilmiş olduğu kanaatinde olması da yerinde değildir. Şayet Mahkeme, öz (idari işleme karşı dava açılabilmesi)'nden önceki alanda ölçülülük testini uygulamış olsaydı, haksız çıkma zammının elverişli ve gerekli bir sınırlama olmaması nedeniyle hukuka aykırılığını doğru bir şekilde tespit edebilirdi.⁴⁷⁶

Haksız çıkma zammı uygulamasına benzer bir uygulama İcra İflas Hukuku'nda yer alan ve İİK m. 67/2'de düzenlenen icra inkar tazminatıdır. İcra inkar tazminatı, kendisine gönderilen ödeme emrine karşı haksız itiraz eden borçlunun mahkum edileceği tazminata verilen addır.⁴⁷⁷ İİK bu tazminatı şöyle düzenlemiştir: *"Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkum edilir."*

⁴⁷⁵ AKKAYA, Mustafa, a.g.e., s. 345.

⁴⁷⁶ UZUN, Mine, "Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesinin Haksız Çıkma Zammı Kararı", *Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı Serisi No.2 Vergi Hukuku*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 48.

⁴⁷⁷ YILMAZ, Ejder, "İcra İnkâr Tazminatı Açısından "Likid Alacak" Kavramı", *Bankacılar Dergisi*, S. 67, ss. 85-93, s. 86.

İİK'da yer alan icra inkar tazminatının, kamu icra hukukunda yer alan haksız çıkma zammından önemli birtakım farkları bulunmaktadır. Öncelikle tazminat, yargılamanın her iki tarafı içinde öngörülmüştür. İkinci olarak, alacaklı için haksızlık yanında kötü niyet de aranmaktadır. Son olarak Kanun, kesin bir oran belirtmeyip sadece asgari oranı belirtmiştir.⁴⁷⁸

Bireysel başvuru kapsamında ve bu sefer mülkiyet hakkı ihlali savıyla Anayasa Mahkemesinin önüne gelebilecek olan haksız çıkma zammı uygulamasının, **Yukos** davasında ortaya çıkan ilkeler kapsamında, yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Her ne olursa olsun mükellefin ekonomik hayatta varlığı ve ayakta kalması önem taşımaktadır. Devlet elbette ki vergi alacağını güvence altına almak, buna gönüllü uyumu sağlamak konusunda gereken tedbirleri alabilir. Ancak alınan tedbirin ölçülü ve orantılı olması esastır. Aksi takdirde mükelleflerin mülkiyet hakkı ihlali gündeme gelebilecektir.

Mevcut düzenlemede yer alan %10 oranının **indirilmesinin** veya en azından mükellefe **uygulanabilecek en yüksek haksız çıkma zammının belirlenmesinin**, alınacak zammın **yapılan masraflarla ilişkilendirilmesinin** ve **masraflarla orantılı olmasının** yerinde olacağı kanaatindeyiz.

X. Ulusal Hukuk İle Uluslararası Hukuk Arasında Uyumlaştırma Sorunu Bulunmaması

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

AİHM, sehven ve fazla olarak alınan verginin iade edilmemesi nedeniyle açılan **S.A. Dangeville** davasında, konuyu genel kural olan 1. Kural, mülkiyete saygı, kapsamında ele almış ve mükellefin haklarının korunabilmesi konusunda, devletlerin yeterli hukuksal güvenceleri sağlamamasını mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. Ulusal makamların Avrupa Birliği hukuku kapsamında yaşamış oldukları sorunların, şirketleri olumsuz yönde etkilememesi gerekmektedir. Zaten Mahkeme de buradan hareketle müdahalenin genel yarar amacını taşımadığı sonucuna varmıştır.

Bu kararın belki de en önemli yani, ulusal hukuk ile uluslararası hukuk arasındaki farklı düzenlemelerin ve uyumlaştırma sorununun mülkiyet hakkını ihlal neticesi yaratabileceğinin ortaya konmuş olmasıdır. Direktifler, üye devletler üzerinde, ulaşılabilecek amaç bakımından bağlayıcıdır. Fakat mutabık olunan Topluluk amacının devletlerin kendi ulusal hukuk sistemlerine nasıl dahil edileceği

⁴⁷⁸ ARTUN, Sevcin, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar", *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar*, Ekin, 2015, ss. 105-154, s. 128.

konusundaki karar ulusal makamlara bırakılmıştır. Bunun gerekçesi, ulusal ekonomik ve hukuki yapılara müdahalenin daha yumuşak bir biçim almasına imkân tanınmak istenmesidir. Üye devletler, Topluluk kurallarını uygularken ülkenin özel şartlarını dikkate alabilirler. Direktif, üye devletlerin yasalarının yerine geçmez, fakat onları kendi yasalarını Topluluk kurallarıyla uyumlaştırma yükümlülüğü altına sokar.⁴⁷⁹

Yani direktifler, kural olarak, Birlik vatandaşlarına haklar ve ödevler vermez. Bunlar sadece **üye devletlere yönelik** düzenlemelerdir. Vatandaşlar için haklar ve ödevler ancak direktifi uygulamak için üye devletlerin yetkili makamlarınca kabul edilen düzenlemelerden kaynaklanır.⁴⁸⁰

Ancak Avrupa Adalet Divanınının 1970'lerden beri içtihadı eğer direktif yeterince net, kesin, mutlak ve koşulsuzsa, **direk etkiye** sahip olduğu yönündedir.⁴⁸¹

Dava konusu olan olayda, önceden KDV'ye tabi olan sigorta aracılık hizmetleri, Avrupa Toplulukları Konseyinin bir direktifi ile KDV dışı bırakılmıştır. Fransız Devleti, Direktifin amacının iç hukukta gerçekleşmesini sağlamak ve mevzuatını uyumlaştırmak için idari sirküler çıkarma yolunu tercih etmiştir. Ancak çıkarılan İdari Sirküler, belirli bir kesim, hali hazırda KDV'yi ödemiş olanlar, bakımından uyumlaştırmayı gerçekleştirememiş ve direktifin amacını tam olarak sağlayamamıştır. Şirket, muafiyet hakkı olmasına rağmen ödemiş olduğu KDV'leri, direktife aykırı bir biçimde, geri alamamaktadır. Şirketle aynı durumda olan ve henüz KDV'yi ödememiş olanlardan ise KDV tahsil edilmeyeceği bildirilmiştir Bu durumun, hukuk devleti ve hukukun üstünlüğü ilkelerini zedelediğine kuşku yoktur. Ayrıca sirkülerin bir kısım mükellefi kapsayıp bir kısmını kapsamaması eşitlik ilkesine de aykırıdır. Bu nedenle de şirketin, mülkiyet hakkı ihlal edilmiştir.

Bu davanın gelişim sürecinde, Fransız yargı mercileri de aynı durumda olanlar hakkında vermiş oldukları kararlarda son derece tutarsız davranmıştır. Fransız Danıştay farklı sigorta şirketleri bakımından farklı kararlar vermiş, başvuran şirketle aynı durumda olan bir diğer sigorta şirketini KDV iadesi talebinde haklı bulmuştur. Bu tutarsız yaklaşımın da, idare tarafından mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin haksızlığına karar verilmesinde etkili olduğu kanaatindeyiz. Zira bu yaklaşım, genel yararın sağlanması amacınının meşruiyetini tartışmalı hale getirmektedir.

⁴⁷⁹ BORCHARDT, Klaus Dieter, L, ABC du Droit Communautaire, Office des Publications Officielles de Communautés Européennes (OPOCE), 2000, s. 66; Aktaran: DÜZEL, Osman, "Türkiye'nin Avrupa Birliği Üyeliği ve Türk Hukuk Sistemi", Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Uzmanlık Tezi, Ankara, Mayıs 2004, s. 20.

⁴⁸⁰ DÜZEL, Osman, a.g.e., s. 21.

⁴⁸¹ Bkz. Van Duyn Case, Mazzalai Case, Enka v. Ratti Case.

Netice itibariyle de, Fransız makamları, şirketin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin meşru bir amacı olduğu konusunda kuvvetli bir argüman ileri sürememiştir. Dolayısıyla, söz konusu olayda şirketin KDV iadesi isteminin reddinin geçerli tek nedeni, direktifin iç hukuka adaptasyonunun tam olarak sağlanamamasıdır. Fransız Hükümeti'nin ihmali ya da kusuruyla gerçekleşen bu durumundan herhangi bir hukuki yarar çıkarması mümkün değildir. Çünkü hiç kimse kendi kusurundan ya da hatasından faydalanamaz. Fransız Hükümeti de kendi eksik veya hatalı uygulamasının sonuçlarından sorumlu olacaktır.⁴⁸² Bu nedenle de, toplumun genel yararının gerekleriyle bireyin temel haklarının korunması arasındaki adil denge bozulmuştur.

Diğer yandan, ulusal hukukun usule dair zeminini-merci tecavüzü, zamanaşımı, idari usul ve yargısal usule bağlı hak arama yollarına dair sınıflandırmalar- gibi hakka müdahale bağlamında değerlendirmesi ve "mülkiyet hakkını koruyucu usul" kavramı üzerinden değerlendirme yapması önemlidir. AİHM, usule dair hükümlerin, bir hakkın yerine getirilmesi bağlamında hakkaniyete uymayan sonuçlarını reddetmiştir.⁴⁸³

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Avrupa Birliği üyeliği henüz sonuçlanmayan ülkemizin, Avrupa Topluluğu direktiflerini mevzuata adapte etme yükümlülüğü bulunmakta olup vergi alanında da **uyumlaştırma çalışmaları** yürütülmektedir. Bu bağlamda atılan adımlar AB tarafından ilerleme raporları ile ortaya konmaktadır. Ancak aday ülke olarak adaptasyonun gerçekleştirilmemesinin sonuçları hukuki değil siyasidir. Bu nedenle **S.A. Dangeville** kararındaki ihlal yönünden mevzuatımızın durumunun değerlendirilmesi yapılamamıştır.

Ancak söz konusu olayda AB üyesi olan Fransa, AB üyesi olması nedeniyle doğrudan etkili olması gereken bir normu uygulamamakta ısrarcı olmuştur. Bu kararı AİHS'ye taraf olan ülkeler bakımından Sözleşme hükümlerine uygun davranma yükümlülüğüne benzetebiliriz. Nasıl ki AB'ye üye ülkeler, AB normlarına uygun davranmak, iç hukuklarını buna adapte etmek zorundadırlar, işte Sözleşme'ye taraf devletler de AİHS'nin getirmiş olduğu asgari düzenlemeleri iç hukuklarına adapte etmek ve hatta iç yargı yollarında gerektiğinde, bunları gerekçe olarak ileri sürmek durumundadırlar.

⁴⁸² No one can benefit from his own wrong doing.

⁴⁸³ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s.59.

ÜÇÜNCÜ KISIM

ADİL YARGILANMA HAKKI VE VERGİLENDİRME

Tezin üçüncü kısmı adil yargılanma hakkına ayrılmıştır. Vergi konusunda AİHM'e yapılan başvurular mülkiyet hakkından sonra en çok adil yargılanma hakkı ihlali konusunda yapılmaktadır.

Bu kısımda adil yargılanma hakkı kendi içinde 3 bölüme ayrılmaktadır. Birinci bölümde AİHS kapsamında adil yargılanma hakkı genel hatlarıyla ele alınacaktır.

İkinci bölümde, AİHM'de görülen ve adil yargılanma hakkına ilişkin olan vergi davaları ışığı altında vergisel düzenlemelerin taşınması gereken temel ilkeler tespit edilmektedir. Bu bölümde incelenen AİHM kararı kapsamında bazı temel ilkeler tespit edilecek; davalara ilişkin yorum yapılmayacak yalnızca somut olayın tespiti ve özetlenmesi ile yetinilecektir.

Son bölümde ise Türk vergi sisteminin AİHM içtihatları karşısında değerlendirilmesi yer almaktadır. Bu bölümde, ikinci bölümde üzerinde durulan davaların yorumu ve Türk vergi sisteminin, bu davaların incelenmesi neticesinde ortaya konan ilkeler kapsamında ayrıntılı değerlendirilmesi yapılacaktır. Adil yargılanma hakkı kapsamında AİHS normları ve AİHM içtihatları ile ortaya konan ilkeler bağlamında, vergi mevzuatımızda değişmesi gereken düzenlemeler, yeni düzenleme önerileri ve AYM'nin adil yargılanma hakkına ilişkin olarak önemli bulduğumuz bireysel başvuru kararları bu bölümde ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ KAPSAMINDA ADİL YARGILANMA HAKKI

Bu bölümde sırasıyla adil yargılanma hakkının önemi, uygulanma alanı ve unsurları açıklanacaktır.

I. Adil Yargılanma Hakkının Önemi

Mazisi 12 Levha Kanunları (M.Ö. 451-449) ve Magna Carta'ya (1215) kadar uzanan adil yargılanma hakkı nihayet 2. Dünya Savaşı'nın ardından uluslararası insan hakları belgelerinde kodifiye edilmiştir. Hukuk devleti ve demokratik bir toplumda önemli bir rol oynayan bu hak artık **evrensel** olarak kabul edilmektedir.⁴⁸⁴

Adil yargılanma hakkı, hukukun üstünlüğü ilkesinin en temel unsurudur.⁴⁸⁵ Bu hak, AİHS'in bazı diğer maddelerinde yer alan ve bireyin kendiliğinden ve doğal olarak sahip olup kullandığı haklardan farklı olarak, uyuşmazlıkların barışçıl bir yolla çözülmesi için oluşturulan adalet mekanizması önünde kullanılabilecek hakları içermektedir.⁴⁸⁶

Adil yargılanma hakkı AİHS'in 6. maddesinde düzenlenmektedir. Temel olarak 6. madde, makul sürede yargılama, çelişmeli (karşı tezli)⁴⁸⁷ yargılama, silahların eşitliği gibi hem usul alanında ve hem de bağımsızlık, tarafsızlık gibi kurumsal alanda pek çok ilke öngörmektedir. Bu hak ve ilkelerin bir kısmı madde metninde yer almaktadır. Ancak silahların eşitliği ilkesi ve kararların gerekçeli olması kuralında olduğu gibi bir kısmı ise AİHM tarafından yorum yoluyla metne **zımni olarak** dahil edilmiştir.

⁴⁸⁴ ROBINSON, Judge Patrick, "The Right to a Fair Trial in International Law with Specific Reference to the Work of the ICTY", **Berkeley Journal of International Law Publicist**, Vol. 3, Fall 2009, ss. 1-11, s. 1-2.

⁴⁸⁵ TÜRMEEN, Rıza, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma Hakkı", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 39-45, s. 39.

⁴⁸⁶ DOĞRU, Osman ve NALBANT, Atilla, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar, 1. Cilt (İHAS 2, 3, 4, 5, 6 ve 7. Maddeler)*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 608.

⁴⁸⁷ AMBOS, Kai, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları-Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve AİHS m. 6", (Çev: Yener ÜNVER), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 25.

6. madde kapsamında yer alan bu hakların bir kısmı ceza davalarına özgüken, bir kısmı bütün davaları kapsamaktadır.⁴⁸⁸ Yine 6. madde kapsamında bulunan hak ve ilkeler sadece mahkemedeki yargılama sürecinde değil, soruşturma ve temyiz gibi, bu süreçten önceki ve sonraki tüm aşamalarda uygulanması gereken hak ve ilkelerdir.⁴⁸⁹ ⁴⁹⁰Yani, 6. maddede yer alan güvenceler sadece ilk derece mahkemesi önündeki yargılamalar için değil, aynı zamanda ikinci ve hatta üçüncü derece yargı organları önündeki yargılamalar için de geçerlidir.

6. madde şu şekildedir: “1. Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir.”

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

3. Her sanık en azından aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

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

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

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir avukatın yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için mali olanaklardan yoksunsa ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece re’sen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak para yardımından yararlanabilmek;

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

e) Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.”

⁴⁸⁸ AMBROISE-CASTEROT, Carolie, a.g.e., s. 322.

⁴⁸⁹ MOLE, Nuala ve HARBY, Catharina, *Adil Yargılama Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz*, İnsan Hakları Kitapçıkları No. 3, Almanya, 2001, s. 16-17.

⁴⁹⁰ MAHONEY, Paul, “Rights to a Fair Trial in Criminal Matters under Article 6 E.C.H.R.,” *Judicial Studies Institute Journal*, 2004, ss. 107-129, s. 108.

Evrensel bir insan haklı olan adil yargılanma hakkı yalnızca AİHS kapsamında koruma altında bulunmamaktadır. Bunun dışında, 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 10. maddesinde ve 1966 tarihli Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin 14. maddesinde bu hakka yer verilmektedir. Her iki düzenleme de AİHS'de yer alan düzenlemeye yakındır.

AİHM'e yapılan başvuruların büyük bir çoğunluğunun adil yargılanma hakkı ihlali iddiasını içermesi, 6. maddenin Sözleşme'nin en kapsamlı maddelerinden birisi olması ve Sözleşme kapsamında yer alan hak ve özgürlüklerin korunması açısından vazgeçilmez bir rolünün bulunması bu hakkı son derece önemli bir konuma taşımıştır.

II. Adil Yargılanma Hakkının Uygulanma Alanı

6. maddenin kapsadığı konular oldukça geniştir ve bu maddede düzenlenen bu ilke AİHM içtihatlarıyla sürekli genişlemektedir. Madde metninden anlaşıldığı üzere Sözleşme çerçevesinde adil yargılanma hakkı, “medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklar” ve “cezai alanda yöneltilen suçlamalar” kapsamında ileri sürülebilecektir. Sözleşme adil yargılanma hakkının uygulanma alanını ve koruma sınırını kesin bir şekilde belirlemiştir.⁴⁹¹ Ancak 6. madde metninde medeni hak ve yükümlülüklerle veya cezai suçlamalara ilişkin herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bu nedenle bu iki kavramın AİHM kararlarıyla netleştirilmesi gerekmiştir.

Örneğin, idari davalar, disiplin hukuku veya anayasaya aykırılık iddiaları kural olarak bu madde uygulamasının dışındadır. Ancak, Komisyon ve Mahkeme “otonom kavramlar doktrini” uyarınca, maddedeki “medeni hak” ve “suçlama” deyimlerini maddi kriter esas alınmak suretiyle geniş şekilde yorumlamış ve bu sayede şeklen kamu hukuku düzeyinde yer alan pek çok uyuşmazlık, özü bakımından medeni haklara ilişkin kabul edilerek, maddenin koruması kapsamına sokulmuştur.⁴⁹² Bir başka deyişle kısaca, söz konusu bu kavramların kapsamı, iç hukuktan bağımsız olarak değerlendirilmektedir.

6. maddenin 1. fıkrası hem medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklar ve hem de cezai alanda yöneltilen suçlamalar bakımından geçerli olmasına karşın; 2. fıkrada düzenlenmiş olan masumiyet karinesi ve 3. fıkrada düzenlenmiş olan sanık hakları yalnızca ceza yargılamasında uygulanabilecek niteliktedir.⁴⁹³

⁴⁹¹ AFANASSIEV, Andrei, a.g.m., s. 86-87.

⁴⁹² GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 266-267.

⁴⁹³ GRABENWARTER, Christoph, “Yargılama Güvenceleri-Adil Yargılama Hakkı (İHAS Md. 6)”, (Çev: Osman CAN), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 183.

Aşağıda, otonom kavramlar doktrini çerçevesinde, bu kavramların detayları üzerinde durulacaktır.

A. Medeni Hak ve Yükümlülüklerle İlgili Uyuşmazlıklar

AİHM'in oluşturduğu içtihat ve "otonom kavramlar doktrini" uyarınca, bir hakkın Sözleşme anlamında "medeni" olup olmadığının o hakkın ilgili devletin ulusal hukukunda nasıl sınıflandırıldığına bakılarak değil, o hakkın maddi içeriğine ve etkilerine bakılarak belirlenmesi gerekmektedir.⁴⁹⁴ Dolayısıyla bir uyuşmazlığın m. 6 kapsamında medeni hak ve yükümlülük sayılabilmesi için söz konusu uyuşmazlığın taraflarının statüsü, uyuşmazlığın karara bağlanmasında uygulanacak mevzuat ve uyuşmazlığı karara bağlama yetkisine sahip makamın niteliği belirleyici olmayacaktır.⁴⁹⁵

AİHM'in hangi davaları medeni hak ve yükümlülükler kapsamında ele aldığına ilişkin içtihadı genel hatlarıyla değinmek yerinde olacaktır. AİHM öncelikle, özel şahısların kendi aralarındaki ilişkileriyle ilgili hak ve yükümlülüklerini, medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değerlendirmektedir.

Bir davada bir taraf özel şahıs diğer taraf devlet ise bu durumun kapsam dahilinde mi değerlendirileceğine ilişkin içtihatlar da bulunmaktadır. Örneğin, mülkiyet AİHM tarafından 6. maddenin koruma alanı dahilinde kabul edilmektedir. Bu bağlamda istimlak davaları, imar izinleri ile ilgili davalar⁴⁹⁶ adil yargılanma hakkı korumasından yararlanmaktadır. Yine çocukların koruma altına alınması gibi aile hukukuna ilişkin hak ve yükümlülükler de⁴⁹⁷ madde kapsamında yer almaktadır.⁴⁹⁸

İdarenin kusurundan doğan zararın tazminine ilişkin⁴⁹⁹ veya idarenin takdir yetkisini kullanmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar da⁵⁰⁰ Mahkemeye göre medeni hak ve yükümlülük kavramının kapsamında yer almaktadır.⁵⁰¹

AİHM'in içtihadına göre medeni hak ve yükümlülükler kapsamına girmeyen uyuşmazlıkların çalışma konumuz kapsamında önem arz eden ilki, genel vergilendirme konuları ve vergi değerlendirmeleridir.⁵⁰² Bunun dışında; siyasi haklar⁵⁰³, kişi özgürlüğünün kısıtlanması⁵⁰⁴, devlet memurluğu statüsüne ilişkin

⁴⁹⁴ Bkz. König v. Almanya; 28 Haziran 1978; parag. 88-89.

⁴⁹⁵ Bkz. Georgiadis v. Yunanistan; 29 Mayıs 1997; parag. 34.

⁴⁹⁶ Bkz. Sporrang ve Lönnroth v. İsveç; 23 Eylül 1982.

⁴⁹⁷ Bkz. Olsson v. İsveç; 24 Mart 1988.

⁴⁹⁸ MOLE, Nuala ve HARBY, Catharina, a.g.e., s. 22-23.

⁴⁹⁹ Bkz. Editions Periscope v. Fransa; 26 Mart 1992.

⁵⁰⁰ Bkz. Wallin v. İsveç Kabul edilebilirlik Kararı; Başvuru No: 11450/85; 8 Mart 1988.

⁵⁰¹ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 272.

⁵⁰² Bkz. X v. Fransa Kabul edilebilirlik Kararı; Başvuru No: 9908/82; 4 Mayıs 1983.

⁵⁰³ Bkz. Priorello v. İtalya Kabul edilebilirlik Kararı; Başvuru No: 11068/84; 6 Mayıs 1985.

⁵⁰⁴ Bkz. Guzzardi v. İtalya; 6 Kasım 1980.

uyuşmazlıklar da⁵⁰⁵ medeni hak ve yükümlülükler kapsamına girmemekte ve adil yargılanma hakkının korunmasından yararlanamamaktadır.^{506 507}

B. Cezai Alanda Yöneltilen Suçlamalar

Medeni hak ve yükümlülükler dışında, 6. maddenin uygulandığı diğer durum, suç isnadının varlığı halidir. Yine bu kavram da iç hukuktaki anlamından ve sınıflandırılmasından bağımsız, otonomdur.^{508 509}

Mahkemeye göre, bir suçlamanın varlığı konusunda önemli olan suçlamanın şekli, zamanı veya suçlayan makam değil, isnadın konusudur. Bu kapsamda bireyin suç işlediğinden şüphelenilmesi üzerine yakalanması, tutuklanması, hakkında soruşturma başlatılmış olması gibi durumlar suçlama olarak kabul edilebilecektir.⁵¹⁰ Böyle bir durumla karşılaşan kişiler, adil yargılanma hakkının getirdiği güvencelerden yararlanabileceklerdir.

Adli mahkemelerde görülen ceza davalarında maddenin uygulanabilirliği noktasında tartışma yoktur. Zira bu davalar belirli bir suç isnadı üzerine açılmaktadır. Ulusal hukukta bir suç cezai olarak kabul ediliyorsa, 6. madde kendiliğinden uygulama alanı bulmaktadır. Ancak, idari yaptırımların cezai boyutu konusu son derece tartışmalıdır. Mahkeme belirsizliğin giderilmesi bakımından, ulusal hukuktan bağımsız olarak, bir yaptırımın cezai boyutunu saptamak için Engel davasında⁵¹¹ “Engel kriterleri” olarak adlandırılan ve daha sonra pek çok davada değinilen birtakım kriterler getirmiş ve böylelikle bu kriterleri sağlayan idari ceza davalarını m. 6 kapsamına sokmuştur.⁵¹²

Engel kriterlerine göre bir suçun cezai nitelik taşıyıp taşımadığının belirlenmesinde şu üç önemli kriter bakılmalıdır⁵¹³: **Suçun iç hukuktaki tasnifi, suçun niteliği, cezanın niteliği ve ağırlığı.**⁵¹⁴

Suçun iç hukuktaki tasnifi kriteri gereğince 6. madde, ilgili devletin suç ceza hukukunun tümünü kapsar. Suçun niteliğine ilişkin ikinci kriter ilk kriterle oranla daha fazla öneme sahiptir. Burada suçun türü esas alınmaktadır. Ceza kuralında öngörülen yaptırım hem önleyici hem de bastırıcı bir nitelik taşıyorsa, yaptırıma tabi olan eylemin 6. maddenin uygulama alanına dahil olduğu kabul edilecektir. Son

⁵⁰⁵ Bkz. Pellegrin v. Fransa; 8 Aralık 1999.

⁵⁰⁶ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 272-273.

⁵⁰⁷ *Guide on Article 6 Right to a Fair Trial*, Council of Europe/European Court of Human Rights, 2014, s. 7-10.

⁵⁰⁸ Bkz. Adolf v. Avusturya; 26 Mart 1982; parag. 30.

⁵⁰⁹ MAHONEY, Paul, a.g.m., s. 109-110.

⁵¹⁰ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 275.

⁵¹¹ Bkz. Engel ve Diğerleri v. Hollanda; 8 Haziran 1976.

⁵¹² YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 97.

⁵¹³ Bkz. Engel ve Diğerleri v. Hollanda; 8 Haziran 1976; parag. 82.

⁵¹⁴ AFANASSIEV, Andrei, a.g.m., s. 88.

kriter olan cezanın niteliği ve ağırlığı ise, sanığı tehdit eden olumsuz sonuçların ağırlığını kapsamaktadır. Hürriyeti bağlayıcı cezalar, kural olarak 6. maddenin uygulanması için yeterlidir. Ancak, disiplin hapsinde olduğu gibi, istisnai bir şekilde hapis cezasının doğasına, süresine ve infazının biçim türüne göre sanık için önemli bir mağduriyete yol açmayacaksa, 6. madde uygulanmayacaktır. 6. maddenin uygulanmaya başlayacağı para cezasının miktarı konusunda kesin bir sınırlama bulunmamaktadır. Burada da, öngörülen cezanın sanık için ağır bir sonuç doğurması halinde ceza tehdidinden söz edilebilecektir.⁵¹⁵

C. Vergi Uyuşmazlıklarının Adil Yargılanma Hakkı Karşısındaki Durumu

Vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkının korumasından yararlanıp yararlanamayacağı meselesi son derece ayrıntılı ve tartışmalı bir konu olduğundan ayrı bir başlık altında incelenmesi tercih edilmiştir. Aşağıda öncelikle vergi uyuşmazlıklarının medeni hak ve yükümlülükler, ardından da suç isnatları karşısındaki durumu üzerinde durulacaktır.

1. Medeni Hak ve Yükümlülükler Kapsamında Değerlendirme

Gerek AİHK gerekse de AİHM içtihatları, vergiye ilişkin olağan davaları medeni hak ve yükümlülük kapsamında kabul etmemekte, dolayısıyla da m. 6/1 korumasından yararlandırmamaktadır.⁵¹⁶

Buna karşın AİHM, iç hukukça kamu hukuku altında sınıflandırılan yargılamaların bir kısmını, eğer sonucu özel hukuk çerçevesinde haklar ve yükümlülükler bakımından belirleyiciyse, m. 6/1'in medeni kısmına girdiğini kabul etmektedir.⁵¹⁷ Örneğin, kişilerle devlet arasındaki planlama kararları, inşaat izni, kamusal makamlardan alınan lisanslar, sosyal güvenlik primleri gibi birtakım uyuşmazlıklar m. 6/1 kapsamına alınmış ve medeni hak ve yükümlülük olarak kabul edilmiştir.⁵¹⁸

Olağan vergilendirme işlemlerinin m. 6/1 kapsamında değerlendirilemeyeceği yerleşik içtihat olmasına karşın, vergilendirme işlemlerinin sonucu olarak uğranılan zararın tazminine yönelik uyuşmazlıklarda AİHM, konuyu medeni hak ve yükümlülük olarak değerlendirmektedir. Örneğin bir davada⁵¹⁹ uygulanması gereken vergi istisnasının hukuka aykırı olarak reddedilmesi nedeniyle uğranılan maddi zararın tazminine yönelik talebin 6. maddenin kapsamına girdiğine karar verilmiştir. AİHM

⁵¹⁵ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 192-194.

⁵¹⁶ BAKER, Philip, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?", *Intertax*, V. 29, Issue 6/7, 2001, ss. 205-211, s. 205.

⁵¹⁷ Bkz. Ferazzini v. İtalya; 12 Temmuz 2001; parag. 27.

⁵¹⁸ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", *TAAD*, Yıl. 6, S. 20, Ocak 2015, s. 152.

⁵¹⁹ Bkz. Editions Periscope v. Fransa; 26 Mart 1992 parag. 40.

bu davada, dava konusunun nitelik itibariyle maddi olduğuna, davanın maddi hakların ihlali iddiasına dayandığına, bu nedenle olaydaki uyuşmazlığın kaynağına ve yargılamanın idare mahkemelerince gerçekleştirilmesine bağlı olmaksızın olaydaki hakkın medeni bir hak olduğuna karar vermiştir.⁵²⁰ Bu davada AİHM, 8 yıl 6 ay süren yerel yargılamanın makul süreyi aştığına kanaat getirmiş ve devletin başvurana tazminat ödemesine hükmetmiştir.

Ancak maddi nitelikli bir hakkın söz konusu olması her zaman bu hakkın m. 6'nın kapsamına zorunlu olarak gireceği anlamına gelmemektedir. Mahkemeye göre vergi yükümlülüğü gibi maddi nitelikli yükümlülükler madde kapsamında değildir.⁵²¹

AİHM, medeni hak ve yükümlülükler kavramının vergi yargılamalarını kapsamına almadığını **Ferazzini** davasında açıkça ortaya koymuş, yargılamanın yaklaşık 13 yıl sürmesi dolayısıyla makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri süren başvuranın iddiasının maddi kapsamda bulunmadığını karara bağlamıştır. Konu bakımından son derece önemli olan bu davaya yakından bakmakta fayda vardır. Bu davada özetle, başvuran ve bir başka kişi, başvuranın kurduğu şirkete arazi, mülk ve para aktarmışlardır. Şirket turistler için tarım turizmi düzenlemektedir. Şirket, yürürlükteki yasa hükümlerine göre, bu malların şirkete devri dolayısıyla tahakkuk eden vergi oranlarında indirim isteğiyle vergi idaresine başvurmuş ve ödemesi gerektiğini düşündüğü vergiyi de ödemiştir.

AİHM'e yapılan başvuru birkaç aşamayı ilgilendirmektedir. Dava, sermaye kazanç vergisi, damga vergisi, ipotek tescil vergisi, sermaye transfer vergisi ve vergi indirimlerine ilişkindir.

Vergi idaresi başvuranın vergi indiriminden yararlanamayacağı gerekçesiyle, ilave vergi tarhiyatında bulunmuş, zamanında ödeme yapılmaması durumunda % 20 oranında idari para cezası kesileceğini bildirmiştir. Başvuran 1988 yılında idarenin işlemine karşı dava açmış, ancak 2000 yılına gelindiğinde dava süreci halen devam ettiğinden, makul sürede yargılanma hakkının ihlali iddiasıyla AİHM'e başvuru yapmıştır.

Mahkeme uyuşmazlığın medeni hak ve yükümlülükler kapsamında olup olmadığını araştırmakla işe başlamıştır. AİHM medeni hak ve yükümlülükler kavramının, iç hukuk referans alınarak yorumlanamayacağını, bu kavramın m. 6/1 kapsamında **özerk** bir anlamının olduğunu yinelemiştir. Mahkeme başka bir çözümün Sözleşme'nin amaç ve hedefleriyle bağdaşmayacağını düşünmektedir.

⁵²⁰ YALTI SOYDAN, Billur, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, ss. 151-167, s. 157-158.

⁵²¹ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, s. 34.

AİHM, vergi davalarının maddi menfaatler üzerine kurulu olduğunu, ancak uyuşmazlığın maddi olarak değerlendirilmesinin konuyu tek başına m. 6/1 çerçevesinde medeni haklar kapsamına sokmaya yetmeyeceğini belirtmiştir. Sözleşme kurumlarının geleneksel içtihadına göre, devlete veya devlete ait otoritelere karşı birtakım maddi yükümlülükler vardır ki bunlar münhasır olarak kamu hukukunun kapsamına girmektedir. Bunlar medeni hak ve yükümlülükler kavramına dahil bulunmamaktadır. İşte, cezai yaptırım şeklinde uygulanan para cezaları dışında, maddi nitelikli olan ve normal vatandaşlık görevinden veya vergi mevzuatından kaynaklanan uyuşmazlıklar da bu türdendir. Mahkeme geleneksel içtihadı atıf yaptıktan sonra, Sözleşmenin yaşayan bir enstrüman olduğunu belirterek, günümüz koşullarına göre yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Sözleşmenin kabulünden bu yana bireyin devletle olan ilişkileri birçok alanda açıkça gelişim göstermiştir. Bu bağlamda özel hukuk ilişkileri bakımından devletin düzenleyici etkisi giderek artmıştır. Bu durum Mahkemeyi, iç hukuklarda kamu hukuku kapsamında sınıflandırılan konuları, medeni hak ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olmaları durumunda 6. madde kapsamında kabul etmeye yöneltmiştir. Buna örnek olarak; arazi satışı, özel klinik işletilmesi, mülkiyet hakları, idari izin veya lisans verilmesi konuları sayılabilir. Bununla beraber, bireyin sahip olduğu hak ve yükümlülükler mutlaka medeni değildir. Örneğin, seçilme hakkı gibi siyasi haklar, maddi menfaatlere ilişkin olsa dahi, medeni değildir ve m. 6/1 kapsamında değerlendirilemez.

AİHM, vergi alanında yaşanan gelişmelere rağmen, vergi konusunun hala **kamu otoritesinin sert çekirdeğini oluşturduğunu** ve mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin **kamusal niteliğinin baskın olduğunu** vurgulamıştır. Sözleşme ve Sözleşme'ye ek protokollerin bir bütün olarak okunması gerektiğini belirten Mahkeme, mülkiyetin korunmasını güvence altına alan 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin, devletlerin vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli yasaları çıkarma hakkını saklı tuttuğunu işaret etmiştir. Mahkeme son olarak, her ne kadar vergi mükellefi bakımından mali sonuçları olsa da, vergi uyuşmazlıklarının medeni hak ve yükümlülükler kapsamı dışında bulunduğu karar vermiştir. Dolayısıyla m. 6/1 bu davada uygulanamaz.

Ferazzini davasıyla da açıkça ortaya konulduğu üzere vergi mükellefleri, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar bakımından adil yargılanma hakkına ve bu kapsamda da, yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkeme önünde yargılanma, makul sürede, aleni ve hakkaniyete uygun yargılanma gibi güvencelere sahip

bulunmamaktadır. Vergi kaçakçılığı gibi dürüst olmayan birtakım fiillerde bulunan mükellefler adil yargılanma hakkının korumasından tamamen yararlanırken, vergi yükümlülüğü konusunda bir uyuşmazlığı çözümlenmeye çalışan dürüst bir mükellefin bu hakkın korumasından faydalandırılmaması, üzerinde düşünülmesi gereken bir konudur.⁵²²

Burada sorulması gereken soru, vergi yükümlüsünün adil yargılanma hakkına sahip olması vergilendirme yetkisinin sonunu mu getirir sorusudur. Bu davada karşı oy yazısında yargıç Lorenzen soruya şu yanıtı vermiştir: “*Sözleşmenin 6/1. maddesinin medeni bacağı altında vergi davalarına uygulanabileceği yönündeki bir karar, herhangi bir biçimde devletlerin diledikleri kişi ve şirketler üzerine mali yükümlülükler koyma yetkisini sınırlamaz. Böylesi bir karar aynı şekilde, devletlerin vergilerin ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları yürürlüğe koyma özgürlüklerini sınırlamaz. Sözleşmenin 6. maddesi usuli bir güvencedir ve esas olarak mahkemeye başvuru hakkını ve yargılamanın makul bir sürede adil bir biçimde yapılması hakkını tanır.*” (parag. 8)^{523 524}

Lorenzen, pek çok alanda Mahkemenin yeni içtihatlarla idare hukuku uyuşmazlıklarını, maddi ve ekonomik niteliklerini ön plana çıkararak, m. 6/1’in koruma alanına sokarken, vergi uyuşmazlıklarını bu alanda görmemesini eleştirmektedir. Lorenzen’e göre, Sözleşme’yi hazırlayanlar, Sözleşme’nin hazırlandığı dönemlerde takdir yetkisini kullanan idari organlar ile yargısal organlar arasında kesin çizgilerle belirmeyen erkler ayrılığını göz önünde tutarak, devlet ve birey arasındaki uyuşmazlıkları hariç tutmak istemişlerdir. Fakat vergilendirmeye ilişkin bir gönderme yoktur.⁵²⁵

Mahkemenin 1 Nolu Protokolün 1. maddesi ile 6. madde arasında kurmuş olduğu ilişki doğru değildir. 1 Nolu Protokolün 1. maddesi mülkiyet hakkının korunması anlamında vergilendirme yetkisinin sınırsızlığını değil, sınırını belirlemektedir. Ayrıca mülkiyet hakkına ilişkin 1. madde, vergi davalarında yükümlüye usuli güvence vermeme hakkının devletlere tanındığını ortaya koymamaktadır. Kaldı ki, AİHM, mülkiyet hakkına ilişkin vergi davalarında usuli

⁵²² BAKER, Philip, “The Decision in Ferazzini: Time to Reconsider The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters”, **Intertax**, Vol. 29, Issue, 11, Kluwer Law International, 2001, ss. 360-361, s. 360-361.

⁵²³ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 93.

⁵²⁴ ROZAKIS, Christos, “The Right to a Fair Trial in Civil Cases”, **Judicial Studies Institute Journal**, 2004, ss. 96-106, s. 105-106.

⁵²⁵ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, s. 35-36.

güvenceyi, hakka müdahalenin meşruluk ölçülerinden birisi olarak kabul etmektedir.⁵²⁶

Devletler, vergilendirme yoluyla kişilerin mülkiyet hakkına müdahalede bulunmaktadır. Dolayısıyla bu ilişkinin maddi bir ilişki olduğuna şüphe yoktur. Vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunan devletin yapmış olduğu müdahalenin hukuka aykırı olduğunu düşünüyorsa, bu müdahale nedeniyle maddi menfaati zarar gören mükellef, vergi davası açacaktır. Açılacak olan bu dava, doğrudan doğruya medeni bir hakla, malları barışçıl bir biçimde kullanma hakkıyla, bağlantılı olacaktır. Mahkeme içtihatlarında da ifade edildiği şekliyle söylenecek olursa, bu davada nihai sonuç, **özel hak ve yükümlülükler üzerinde belirleyicidir**. Bu nedenle m. 6'da yer alan usuli güvenceler vergi uyuşmazlıkları bakımından da uygulanmalıdır.⁵²⁷

Ayrıca, 1 Nolu Protokolün 1. maddesinin 2. paragrafında geçen "vergilerin ya da başka katkıların" ifadesindeki "başka katkılar", m. 6/1 anlamında medeni hak ve yükümlülük kapsamında kabul edilerek m. 6'nın korumasından yararlandırılmaktadır.⁵²⁸

Bu bağlamda kişinin ücretinden kesilen sosyal sigorta primlerine karşı açmış olduğu bir davada adil yargılanma hakkına sahip bulunurken, aynı kişinin ücretinden kesilen gelir vergisine karşı açtığı bir davada adil yargılanma hakkının güvencelerine sahip bulunmamasının makul bir açıklaması yoktur.⁵²⁹ Kanımızca gelinen noktada artık vergi uyuşmazlıklarının da adil yargılanma hakkının güvencelerinden yararlandırılması, AİHM'in içtihadının bu yönde revize edilmesi gerekmektedir.

2. Cezai Alanda Yöneltilen Suçlamalar Kapsamında Değerlendirme

Vergi ceza hukukuna baktığımız vakit, vergi suç ve kabahatleri ya hapis cezasıyla ya da para cezasıyla cezalandırılmaktadır. Sistemde, vergi suçlarına ceza mahkemeleri tarafından verilen hapis cezaları yanında, vergi kabahatleri için vergi mahkemelerince verilen idari para cezalarına rastlamaktayız.

Günümüzde ekonomik koşullar olanca hızıyla her gün değişmektedir. Buna bağlı olarak yasalar, değişen ekonomik koşullara her zaman yeterince uyum sağlayamayabilmektedir. İşte günün ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için idarelere, yaptırımlar konusunda yetki tanınmaktadır. Bu kapsamda vergi idareleri de vergi kabahatlerinin yaptırımını kendileri uygulamaktadır. Vergi kabahatlerine ilişkin uyuşmazlıklar da vergi mahkemelerinde giderilmektedir. Ancak vergi idarelerince

⁵²⁶ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 93.

⁵²⁷ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 94.

⁵²⁸ Bkz. Stork v. Almanya; 13 Temmuz 2006, 13 Ekim 2006 final; parag. 29.

⁵²⁹ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 94.

mükelleflere yönelik olarak uygulanan ve vergi alacağının tahsiline ilişkin olan mali yaptırımlar her durumda yeterli olmamaktadır. İşte bu noktada da ceza mahkemeleri ve bu mahkemelerce verilen hürriyeti bağlayıcı cezalar gündeme gelmektedir. Burada amaç ise vergi alacağının tahsili değil, kamu düzeninin ve toplumsal refahın teminidir.

İdarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla verdiği cezalara "idari yaptırım" adı verilmektedir.⁵³⁰ İdari yaptırımlar içinde önemli bir yer tutan idari para cezaları ise, toplumsal düzene aykırılık oluşturan eylemler nedeni ile yasanın açıkça izin verdiği durumlarda, idarenin yargı organına başvurmadan kendisinin bizzat uyguladığı ve bir miktar paranın alınması biçiminde gerçekleştirilen mali nitelikli yaptırımlardır.^{531 532}

Fransız Anayasa Konseyi, güçler ayrılığı ilkesinin, idarenin kamu gücü ayrıcalıkları çerçevesinde yaptırım uygulamasına engel oluşturmadığını belirterek, idari yaptırımlar konusunda usule ve esasa ilişkin olarak şu ilkelere uyulması gerektiğini belirtmiştir: Esasa ilişkin olarak; suç ve cezaların yasallığı ilkesi, orantılılık ilkesi (idari yaptırımla ceza yaptırımının birlikte uygulanmaması), ağırlaştırıcı yasanın geriye dönük uygulanmaması, lehe olan yasanın da hemen uygulanması. Usule ilişkin olarak; savunma haklarına saygı ilkesi, ceza sorumluluğunun şahsiliği ve cezaların şahsiliği ilkesi, yaptırımların gerekçeli olması ilkesi, yaptırıma karşı yargı yolunun açık olması.⁵³³

İdareler, kabahatlerin tespiti konusunda bazı önemli yetkilere sahiptir. Kabahatler Kanunu'nun 4. maddesi kapsamında, hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir. Kabahatler Kanunu'nun hükümleri vergi kabahatleri bakımından da geçerlidir. Kanun'un 3. maddesi şu şekildedir: "(1) Bu Kanunun; a) İdari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri, diğer kanunlarda aksine hüküm bulunmaması halinde,

⁵³⁰ Bkz. AYM, E. 1996/48, K. 1996/41 ve 23.10.1996 tarihli kararı.

⁵³¹ Bkz. AYM, E. 2001/232, K. 2001/89 ve 23.05.2001 tarihli kararı.

⁵³² TAN, Turgut, "İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki Güvenceler", Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük'e Armağan, Ankara, 2005, ss. 309-326, s. 310.

⁵³³ DELVOLLE, P., "Le pouvoir de sanction et le controle du juge", LPA, 17 SEPTEMBRE 2001, No: 185, s. 20; SAUVE, "Les sanctions administratives....." AJDA, 20 OCTOBRE 2001, No speciale, s. 19 vd.; MIGNON, E., "L'ampleur, le sens et la porte des garanties en matiere de sanctions administratives", AJDA, 20 octobre 2001, No speciale, s. 100 vd; Aktaran: TAN, Turgut, "İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki Güvenceler", s. 313-314.

b) *Diğer genel hükümleri, idarî para cezası veya mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren bütün fiiller hakkında, uygulanır.*”

Bu bağlamda vergi idareleri de vergi kabahatlerinin tespitinde birtakım yetkilere sahiptir ve bu kabahatlerin yaptırımını da re’sen icra yetkisi kapsamında bizzat idarelerce uygulanmaktadır. Bu durumun bireylerin hukuki güvenliklerini tehdit ettiği açıktır. İşte bu tehdit anayasalarda yer alan ilkelerle giderilebilmektedir. Ayrıca Kabahatler Kanunu’nun 4. maddesinin 2. fıkrasında da kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarının yalnızca kanunla belirlenebileceği hükme bağlanmıştır. Temel hak ve özgürlüklerle doğrudan ilgili olan vergi kabahat ve yaptırımlarının, ceza hukukunda geçerli olan ilkelerden yararlanması gerekmektedir. Zaten TCK’nın, bu Kanun’un genel hükümlerinin özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanacağına ilişkin olan m. 5 hükmü de bunu gerektirir. Ayrıca vergi kabahat ve yaptırımlarının anayasal dayanağının, Anayasa’nın vergi ödevine ilişkin olan 73. maddesi değil, Anayasa’nın suç ve cezalara ilişkin olan 38. maddesi olduğu da unutulmamalıdır.⁵³⁴

Ceza mahkemelerinde görülmekte olan vergi davaları bir suç isnadına dayanmaktadır. Mükellef suçlu bulunursa, hapis cezasına çarptırılabilir. Dolayısıyla bunların m. 6 kapsamında olduğuna şüphe yoktur. Burada asıl mesele idari vergi suçlarının yani vergi kabahatlerinin, madde kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Zira kabahatler, ceza olarak kabul edilirlse, mükellef bunlara ilişkin yargılama sürecinde adil yargılanma hakkından faydalanabilecektir.

AİHM, otonom kavramlar doktrini uyarınca kanun koyucuların **idarî veya adli yaptırım tasnifi**yle ilgilenmemektedir. AİHM içtihadına göre, mali nitelikli vergi cezaları da kapsam dahilinde kabul edilerek, m. 6’nın korumasından faydalandırılmaktadır. Vergi cezalarıyla ilgili bu içtihadın temeli **Bendenoun** davasına dayanmaktadır.⁵³⁵ Detaylarına yeri geldiğinde değinilecek olan bu davada Mahkeme ilk olarak, başvuranın suçlandığı konunun sadece belirli mükellefleri mi yoksa tüm mükellefleri mi kapsamına aldığı araştırılmıştır ve söz konusu bu düzenlemenin tüm vergi mükelleflerini kapsamına aldığı tespit etmiştir. İkinci olarak, vergi cezalarının temel amacı üzerinde durulmuş, vergi cezalarının, maddi zararın giderilmesinden ziyade tekrar suç işlenmesini önlemesi amacını taşıdığı vurgulanmıştır. Üçüncü olarak da, söz konusu cezaların, hem önleme hem de cezalandırma amacı taşıyan bir genel kural kapsamında uygulandığına değinilmiştir.

⁵³⁴ Bkz. AYM, 06.01.2005 tarih ve E. 2001/3, K. 2005/4 sayılı kararı.

⁵³⁵ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 98.

Son olarak para cezası miktarı değerlendirilmiş ve miktarının oldukça yüksek olmasının cezai karakteri vurguladığı belirtilmiştir.

AİHM'in **organik değil maddi yorumu** benimsemesi dolayısıyla⁵³⁶ mükellefler, kendileri hakkında uygulanan para cezaları hakkında vergi mahkemesine başvurdıkları takdirde, adil yargılanma hakkının kapsamına giren tüm hak ve ilkelerden faydalanabileceklerdir.

Bu noktada altını çizmek gerekir ki, AİHM'in vergi aslına ilişkin uyumsuzlukları 6. maddenin kapsamı dışında bırakırken, vergi cezalarını kapsama alması, adil ve hakkaniyete uygun değildir.⁵³⁷ Bir vergi yükümlüsünün ceza mahkemelerinde sanık sıfatıyla yargılanırken veya idari yargıda hakkında uygulanan vergi cezalarına karşı açılan dava sırasında adil yargılanma hakkından yararlanmasına karşın, aynı vergi yükümlüsünün, ihtirazi kayıtla verdiği beyannameye karşı dava açmasında olduğu gibi, vergi aslına karşı açılan davada bu haktan yararlanamamasının mantıklı bir gerekçesi bulunmamaktadır. Mahkemenin görüşünün aksine, bu durumun vergilendirme yetkisinin kamu otoritesinin sahip olduğu sert çekirdek haklardan olması ile de bir bağlantısı bulunmamaktadır.

III. Adil Yargılanma Hakkının Unsurları

Adil yargılanma hakkının unsurları; yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız mahkeme önünde yargılanma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, hakkaniyete uygun yargılanma hakkı, aleni yargılanma hakkı, masumiyet karinesi ve sanığın asgari hakları olmak üzere kendi içerisinde sınıflandırılmaktadır. İlaveten, madde metninde yer almasa da, gerekçeli karar hakkı ve idari ve yargısal makamların davranışlarının birbiriyle tutarlı olması hususu da kapsam dahilinde değerlendirilebilir.

Sanığın asgari düzeyde sahip olması gereken haklarını m. 6/3 metninden çıkartmaktayız. Buna göre; "3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

- a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;
- b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;
- c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir savunmacının yardımından yararlanmak ve eğer savunmacı tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;

⁵³⁶ TAN, Turgut, "İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki Güvenceler", s. 323.

⁵³⁷ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 91.

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

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

Mahkeme tarafından savunulan "külli değerlendirme öğretisi" dolayısıyla, önsoruşturmadaki şüpheli haklarının belirli bir ihlalinin (yargılamanın bütünlüğü içinde) yargılamayı tümüyle gayri adil hale getirecek derecede ağır olup olmadığı hakkında bir tahmin yürütülmesi zorunludur. Örneğin, eğer silahların eşitliği ilkesi göze çarpan biçimde ihlal edilir veya şüphelinin hakları "telafi edilemez ön hükümler" aracılığıyla ihlal edilirse, yani savunma hakkının çekirdek alanına tecavüz edildiği için hakkın ihlali duruşmada telafi edilemeyecekse, bu ihlalin tüm yargılamayı gayri adil hale getirdiği kabul edilir.⁵³⁸

A. Yasayla (Hukuken) Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Mahkeme Önünde Yargılanma Hakkı

Bu hak kendi içerisinde üç temel ilkeyi barındırmaktadır. Buna göre; "mahkemenin yasayla kurulmuş olması", "mahkemenin bağımsız olması" ve "mahkemenin tarafsız olması" gerekmektedir.

İlk olarak AİHS uyarınca, medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyumsuzluklarda ve herhangi bir suçlamanın karara bağlanmasında, yargılamanın mutlaka bir mahkeme önünde yapılması gerekmektedir. Mahkeme kavramı ulusal hukuktan bağımsız, özerk bir biçimde yorumlanmalıdır. 6. madde gerekliliklerine uyulduğu sürece, çeşitli ulusal karar organları Sözleşme anlamında mahkeme olarak nitelendirilmeye olanaklıdır.⁵³⁹

Mahkeme mutlaka yasayla kurulmuş bir mahkeme olmalıdır. Bunun amacı ise olağanüstü mahkemelere engel olmaktır. Madde metnindeki bu ifade çok geniş bir biçimde yorumlanmaktadır. Dolayısıyla sadece mahkemeyi kuran yasal düzenleme yeterli değildir. Mahkemenin, yapısı, örgütlenişi ve yetkileri de mutlaka bir yasa ile belirlenmelidir. Bu sayede mahkemelerin bağımsızlığı da güvenceye alınmış olmaktadır.⁵⁴⁰

Kuşkusuz yasa kavramı da özerk bir biçimde yorumlanmaktadır. Ancak 6. madde anlamındaki bir yasanın birtakım asgari biçimsel koşulları yerine getirmesi

⁵³⁸ AMBOS, Kai, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları-Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve AİHS m. 6", s. 40-41.

⁵³⁹ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 197.

⁵⁴⁰ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 199.

gerekmektedir. Bu anlamda yasa, soyut ve genel olmalı ve etkin bir geçerliliğe sahip olarak keyfiliğe olanak vermemelidir.⁵⁴¹

Mahkemenin bağımsız olması ise, hem mahkemenin bütünü ve hem de her bir üyesi ile ilgili olup⁵⁴² hukuk devleti ve kuvvetler ayrılığı ilkesinin olmazsa olmazlarından. Bu anlamda mahkemeler başka herhangi bir kişiden, kurumdan veya organdan emir almamalı ve tüm bunlardan bağımsız olmalıdır. Mahkemelerin herhangi bir kişi, kurum veya organın baskısı altında olması bu ilkeye aykırılık oluşturacaktır.⁵⁴³

AİHM, bir mahkemenin bağımsız olup olmadığını araştırırken; o mahkemenin üyelerinin atanma biçimini, görev sürelerini, dışarıdan gelen baskılara karşı bir güvencelerinin olup olmadığını ve kurumun bağımsız bir görünüme sahip olup olmadığını değerlendirmektedir. Bu bağlamda mahkeme hem yürütmeden hem de taraflardan bağımsız olmalıdır.^{544 545}

Mahkemenin tarafsız olması da, mahkemenin bağımsızlığı kavramıyla bağlantılıdır. Bu nedenle Mahkeme bu iki gereksinimi genellikle birlikte değerlendirmektedir.⁵⁴⁶ Kavramlar arasında işlevsel bir ilişki de mevcuttur. Zira bağımsızlık, tarafsızlığın ön koşulunu oluşturmaktadır. Objektif bir karar verilebilmesi meselesi kararı veren organın üyelerinin hem bağımsızlığına hem de tarafsızlığına bağlıdır.⁵⁴⁷

Mahkemenin tarafsızlığı, davanın çözümünü etkileyecek bir önyargının bulunmaması anlamına gelmektedir. AİHM bu kavramı, objektif ve sübjektif tarafsızlık olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Sübjektif tarafsızlık, mahkeme üyelerinin, hakimin tarafsızlığını, objektif tarafsızlık ise mahkemenin kişide bıraktığı izlenimin tarafsız olmasını, taraflar nezdinde oluşabilecek makul şüphelerin giderilmesine yönelik tedbirlerin alınmış olmasını ifade etmektedir.^{548 549}

Yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma hakkı, “mahkemeye ulaşma hakkı”nı da evleviyetle içerisinde barındırmaktadır. Gerçekten de mahkemeye başvurma, ulaşma hakkının güvenceye bağlanmadığı bir hukuk düzeninde, adil yargılanma hakkının içeriğinde yer alan güvencelerin bir

⁵⁴¹ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 199.

⁵⁴² GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 200.

⁵⁴³ MAHONEY, Paul, a.g.m., s. 116-117.

⁵⁴⁴ Bkz. Ringeisen v. Avusturya; 16 Temmuz 1971; parag. 95.

⁵⁴⁵ MOLE, Nuala ve HARBY, Catharina, a.g.e., s. 57-58.

⁵⁴⁶ Bkz. Findlay v. Birleşik Krallık; 25 Şubat 1997; parag. 73.

⁵⁴⁷ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 204-205.

⁵⁴⁸ Bkz. Piersack v. Belçika; 1 Ekim 1982; parag. 30.

⁵⁴⁹ VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, s. 616-617.

anlamı kalmayacaktır.⁵⁵⁰ Mahkemeye ulaşma hakkı hukuk devletinin vazgeçilmez unsurlarındandır ve hukukun üstünlüğünün sağlanması amacına hizmet eden hakların başında gelir.⁵⁵¹

Dava hakkı olarak da nitelendirebileceğimiz bu hak, AİHS'in 6. maddesinin ilk fıkrasında, "*Herkes (...) bir mahkeme tarafından davasının (...) görülmesini isteme hakkına sahiptir.*" hükmünde zımnen düzenlenmiştir.⁵⁵²

Mahkeme önünde hak arama yolunun geçici veya sürekli olarak fiilen ya da hukuken kapatılması yahut kullanımını imkânsız kılacak bir biçimde koşullara bağlanıp sınırlanması adil yargılanma hakkını ihlal edecektir. Elbetteki hak arama özgürlüğü de mutlak ve sınırsız değildir. Hakkın kötüye kullanımının önlenmesi amacıyla devletler birtakım tedbirleri alabilirler. Ancak bu amaçla getirilen sınırlamaların amaca uygun, amaçla orantılı olması ve hakkın özüne dokunmaması gerekmektedir. Devletlerin sahip olduğu bu takdir yetkisi Strasbourg organlarının denetimindedir.⁵⁵³

AİHS, taraf devletlere sadece Sözleşme'de yer alan hak ve özgürlüklere müdahale etmekten kaçınma yükümlülüğünü yüklememektedir. Sözleşme aynı zamanda, hakların etkin bir biçimde kullanılmasını sağlayıcı nitelikte gerekli önlemleri almaya yönelik olarak **pozitif yükümlülükler** de getirmektedir. Bu bağlamda taraf devletlerin, kişinin hak aramasını sağlayacak önlemleri alması ve bu yolu tıkayan tüm engelleri kaldırması gerekmektedir.⁵⁵⁴

B. Makul Sürede Yargılanma Hakkı

Gecikmiş adaletin gerçekleşmemiş adalet olarak kabul edildiği çağımızda AİHM'e taşınan davaların azımsanamayacak bir kısmı adil yargılanma hakkı kapsamında makul sürede yargılanma hakkına ilişkindir. Türkiye gibi pek çok sözleşmecî devlet, yargılamayı makul sürede bitirememesi dolayısıyla hak ihlali yapmakta ve AİHM tarafından mahkum edilmektedir.

Bu hak ile amaçlanan, yargılamanın tüm taraflarını uzun usul gecikmelerine karşı korumaktır. Bu şart ile makul bir süre ve adil bir karar yoluyla kişinin medeni hukuka ya da suç ithamına ilişkin olarak içinde bulunduğu güvensiz durumun giderilmesi güvence altına alınmaktadır.⁵⁵⁵ Özellikle bir suçlamanın mevcudiyeti

⁵⁵⁰ TÜRMEEN, Rıza, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma Hakkı, s. 41.

⁵⁵¹ AĞAR, Serkan, "Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası", **TBB Dergisi**, S. 59, Y. 2005, ss. 327-358, s. 349.

⁵⁵² GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 276-277.

⁵⁵³ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 277-278.

⁵⁵⁴ AĞAR, Serkan, a.g.m., s. 350.

⁵⁵⁵ MOLE, Nuala ve HARBY, Catharina, a.g.e., s. 46.

halinde cezai süreç bakımından bu hak son derece önemli bir unsurdur.⁵⁵⁶ Söz konusu bu güvence, kanun yolları da dahil olmak üzere yargılamanın **tüm aşamalarını** kapsamaktadır.

Bu konuda AİHM'e ancak yargılamaya katılanlar başvurabilirler.^{557 558} Zira yargılamanın tarafları sürecin fazlaca uzaması durumunda, maddi ve manevi anlamda baskı altında kalmakta, bir belirsizlik yaşamaktadırlar. Makul sürenin aşılması, davacı açısından, davasını kazansa dahi, neredeyse kazanımını ortadan kaldıran bir yargılama halini almaktadır. Bu durum hukuk devletine aykırılık oluşturmakta, adaletin sağlanmasını güçleştirmektedir.

Makul süre konusunda önceden belirlenmiş veya içtihatlarla oluşturulmuş mutlak, kesin bir süre, hangi sürenin makul süre hangi sürenin makul olmayan süre olduğu konusunda bir sınırlama ve belirleme bulunmamaktadır.⁵⁵⁹ AİHM, her olayın kendine özgü koşulları altında, geçen sürenin makul olup olmadığını değerlendirmektedir. Buna karşın genel olarak baktığımızda Mahkeme, **sekiz yıl ve üzeri** süreleri çoğu zaman makul süreye aykırı bulmaktadır. Elbette ki bu durum, sekiz yıldan az süren davaların her zaman makul süreye uygun olduğu anlamına gelmemektedir. Bazı durumlarda olayın kendine özgü koşulları nedeniyle üç yıl olan yargılama süresinin de makul olmadığına karar verilebilmektedir.^{560 561}

Makul sürenin değerlendirilebilmesi için sürenin başlangıcının ve bitişinin tespit edilmesi gerekmektedir. İçtihatlara göre medeni hukuk davalarında sürenin başlangıcı, **yargılamanın başlangıcı**⁵⁶², ceza davalarında ise **suçlamanın yapılmasıdır**.⁵⁶³ Sürenin bitişi ise, mümkün olan en yüksek mahkemede yargılamanın sona erip kararın kesinleştiği tarihtir.^{564 565 566}

⁵⁵⁶ CHADAMBUKA, Zuikomborero, "Serious Offences and The Right to Trial within a Reasonable Time", **Essex Human Rights Review**, Vol. 9, No. 1, June 2012, ss. 1-10, s. 1.

⁵⁵⁷ Bkz. Pupillo v. Fransa; 18.12.2001; parag. 8.

⁵⁵⁸ LADEWIG, Hans-Meyer, "Adil Yargılanma Hakkı- II", (Çev. Hakan HAKERİ), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 90.

⁵⁵⁹ AFANASSIEV, Andrei, a.g.m., s. 89.

⁵⁶⁰ Bkz. Foti ve Diğerleri v. İtalya; 10 Aralık 1982.

⁵⁶¹ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, s. 373.

⁵⁶² Bkz. Scopelliti v. İtalya; 23 Kasım 1993; parag. 18.

⁵⁶³ Bkz. Deweer v. Belçika; 27 Şubat 1980; parag. 42.

⁵⁶⁴ Bkz. Scopelliti v. İtalya; 23 Kasım 1993; parag. 18.

⁵⁶⁵ MOLE, Nuala ve HARBY, Catharina, a.g.e., s. 46.

⁵⁶⁶ HEMBACH, Holger, "The Length of Proceedings in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights", **Macedonian Law Journal**, October, 2012., <http://echr-online.info/wp-content/uploads/2014/12/The-length-of-proceedings-in-the-jurisprudence-of-the-European-Court-of-Human-Rights1.doc> (Erişim Tarihi: 25.11.2015)

Yine kavramsal değerlendirmelerin otonom kavramlar doktrini uyarınca yapılması gerektiği ve suçlama gibi kavramların Sözleşme kapsamında özerk bir anlamının bulunduğu unutulmamalıdır.⁵⁶⁷

AİHM, makul sürenin tespitinde “davanın karmaşıklığı”, “başvurucunun tutumu” ve “yetkili makamların tutumu” olmak üzere üç kriteri değerlendirmektedir. Ancak unutulmamalıdır ki hiçbirisi tek başına belirleyici değildir. Bu üç kriterin **toplam etkisi** makul sürede yargılamayı etkilemektedir.^{568 569}

Davanın karmaşıklığı kriterinin içine; davanın konusunun karmaşıklığı, sorunun çözümünde yaşanan güçlük, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, hastalık ve tutukluluk gibi kişinin özel haline ilişkin birtakım durumlar, davanın taraflarının veya tanıkların fazlalığı, yazılı delillerin çokluğu gibi pek çok unsur girmektedir.^{570 571}

Devletten kaynaklanan gecikmeler nedeniyle de makul sürede yargılanma hakkının ihlali söz konusu olmaktadır. Buna karşın dava konusu olayda, başvurucudan kaynaklı gecikmeler varsa bu, hakkın ihlaline yol açmayacaktır. Örneğin, gereksiz yere pek çok kez duruşmayı erteletmeye çalışması halinde olduğu gibi, başvurucu kendi tutumu nedeniyle sürecin uzamasına sebep oluyorsa, bu durumdan devleti sorumlu tutmak mümkün değildir.^{572 573}

Makul sürenin tespitinde göz önünde bulundurulan son ölçüt, yargı yerlerinin ve devletin yargılama sürecindeki tutum ve davranışlarıdır. Yargı yerlerinin önlerine gelen davalarla gerektiği gibi ilgilenmeleri adaletin sağlanmasında büyük önem taşımaktadır.⁵⁷⁴ Yetkili makamlar, davayı hızlandırmakla yükümlüdürler.⁵⁷⁵ İdari ve yargısal organların, gerek kamu davası açılmasında yaşanan gecikmeler gerekse de dava esnasında yaşanan gecikmelerden ötürü sorumlu tutulması gerekmektedir.⁵⁷⁶

Ayrıca Mahkemenin, uyuşmazlık miktarını göz önünde bulundurarak makul süre değerlendirmesinde bulunduğu kararları da vardır. Mahkeme vermiş olduğu bir

⁵⁶⁷ EDEL, Frederic, *The Length of Civil and Criminal Proceedings in the Case-Law of the European Courts of Human Rights*, Human Rights Files No. 16, Council of Europe Publishing, 2007, s. 17.

⁵⁶⁸ KUIJER, Martin, “The Right to a Fair Trial and the Council of Europe’s Efforts to Ensure Effective Remedies on a Domestic Level for Excessively Lengthy Proceedings”, **Human Rights Law Review**, 13:4, 2013, ss. 777-794, s. 781.

⁵⁶⁹ VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Intersentia, 4. Edition, Oxford, 2006, s. 606-607.

⁵⁷⁰ KUIJER, Martin, a.g.m., s. 781.

⁵⁷¹ EDEL, Frederic, a.g.e., s. 40.

⁵⁷² İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, s. 383.

⁵⁷³ KUIJER, Martin, a.g.m., s. 782.

⁵⁷⁴ VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, a.g.e., s. 607-608.

⁵⁷⁵ TURAN, Hüseyin, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı”, **TAAD**, Yıl: 3, S. 11, Ekim 2012, ss. 47-75, s. 63.

⁵⁷⁶ KUIJER, Martin, a.g.m., s. 782.

kabul edilebilirlik kararında⁵⁷⁷ **önemsiz miktardaki vergiye ilişkin olan yargılamanın** uzun olmasına dair şikayeti, başvuranın önemli bir zarar görmemiş olması nedeniyle kabul edilemez bulmuştur. Bu olayda başvuran hakkında, 1994 yılına ilişkin olmak üzere beyan edilmemiş gelir tespitinin ardından yapılan cezalı vergi tarhiyatıyla, 3,48 avro para cezası ve 13,91 avro vergi ödemesine karar verilmiştir. Buna ilişkin olarak başlayan yargılama süreci, başvuranın AİHS'in 6/1. maddesinin ihlaline ilişkin olarak başvuru yaptığı tarihte hala devam etmektedir. Mahkeme yapmış olduğu değerlendirme neticesinde, kişinin özel durumunun, ülkesinin, yaşadığı bölgenin ekonomik durumuna göre kimi zaman az miktarın bile önemli olabileceği kabul edilmekle birlikte mevcut durumdaki başvuran bakımından miktarın önemli sayılamayacağı kanaatine varmıştır. Ayrıca Mahkeme, başvuranın davasının kabul edilmesi ve esasına ilişkin inceleme yapılmasına karar verilmesi bakımından kamu düzenine dayalı bir zorunlu sebep tespit edememiştir. İşte bu da AİHM'in değerlendirmelerini her olayın kendine özgü koşullarına göre yaptığının bir kanıtıdır.

AİHM, makul sürede yargılanma hakkının ihlaline karar verirse, kural olarak 41. madde gereğince Sözleşme'ye taraf devletin belirli bir miktar ödemesine yani adil bir tazminata karar verecektir.⁵⁷⁸ Başvuranın makul sürenin aşılması dolayısıyla bu durumdan ne ölçüde etkilendiği konusunda, yargılamanın sonuç kısmında belirtilen manevi tazminat kısmına bakarak bir çıkarımda bulunulması mümkündür.⁵⁷⁹

C. Hakkaniyete Uygun Yargılanma Hakkı

Hakkaniyete uygun yargılanma kavramına ilişkin olarak madde metninde bir tanımlama verilmemiştir. Bu nedenle kavramın gereklilikleri, her davanın kendine özgü koşulları altında farklılık göstermektedir. Ancak genel olarak, hakkaniyete uygun yargılanma hakkının davanın bütünü, tüm aşamalarını, kapsadığını söyleyebiliriz. Burada, AİHM'in hakkaniyete uygun yargılamayı denetlerken, ulusal mahkeme kararının maddi veya hukuki açıdan doğru olup olmadığını araştırmadığına dikkat edilmelidir. AİHM, ulusal yargı yerinin kararını, üst derece mahkemesiymiş gibi denetlemez. Yalnızca yargılama faaliyetlerini bir bütün olarak inceler ve yargılamanın adil olup olmadığı konusunda karar verir.⁵⁸⁰

⁵⁷⁷ Bkz. Cecchetti v. San Marino; Başvuru No: 40174/08; 9 Nisan 2013.

⁵⁷⁸ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 93.

⁵⁷⁹ AFANASSIEV, Andrei, a.g.m., s. 89.

⁵⁸⁰ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 290-292.

Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı silahların eşitliği, çelişmeli (karşı tezli) yargılama⁵⁸¹, susma hakkı gibi ilkeleri bünyesinde barındıran oldukça geniş bir kavramdır. Bu konuda Mahkemenin en dikkat ettiği hususlardan birisi, tarafların arasında silahların eşitliği ilkesine uygun yargılamanın yapılmasıdır. Yani taraflar, Mahkeme önünde eşit hak ve yükümlülükler sahip olmalıdır. Örneğin, delillerin sunuluşu ve tartışılması konusunda davanın tarafları arasında eşitlik sağlanmalıdır.⁵⁸² Silahların eşitliği ilkesi, bir tarafın olayı, diğer taraflara karşı kendisini olumsuz bir pozisyona sokmayacak koşullar altında açıklayabilmesi zorunluluğunu gerektirmektedir.⁵⁸³

AİHM, adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından olan silahların eşitliği ilkesini şöyle tanımlamıştır: *“Silahların eşitliği, davanın bir tarafını, diğer taraf karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dahil olmak üzere, davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğu demektir.”*^{584 585}

Silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılamanın sağlanması ile yakın ilişkilidir. Bu ilke, bir davada tarafların, karşı tarafın sunduğu delil veya dosyada yer alan mütalaalar hakkında bilgi sahibi olma ve bunlar hakkında yorum yapma imkânına sahip olması demektir. Bu bağlamda çelişmeli yargılama yapılmadığında taraflar arasında hakkaniyete uygun yargılama yapılması güç olacaktır.⁵⁸⁶

Dava dosyasındaki bilgi, belge ve görüşlerin taraflara tebliğinde yaşanan her türlü eşitsizlik ile tarafların delillerin araştırılmasına katılımı aşamasındaki görüş ve argümanlarını ileri sürebilme, savunabilme ve başvuru yollarının kullanımı imkânları konusundaki eşitsizlik bu ilkeye aykırılık oluşturacaktır.⁵⁸⁷

Davanın taraflarına, toplanan bütün deliller ve dosyada yer alan bütün belgeler hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapabilme fırsatı verilmesiyle ilgili, bir vergi mahkemesince AYM'ye yapılan itiraz neticesinde AYM'nin 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245. maddesinin 2 ve 3 numaralı fıkralarının iptaline ilişkin kararı son

⁵⁸¹ AMBOS, Kai, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları-Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve AİHS m. 6”, s. 25.

⁵⁸² VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, a.g.e., s. 580-581.

⁵⁸³ AMBOS, Kai, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları-Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve AİHS m. 6”, s. 15)

⁵⁸⁴ Bkz. Dombó Beheer B. V. v. Hollanda; 27 Ekim 1993; parag. 33.

⁵⁸⁵ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, s. 221.

⁵⁸⁶ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, s. 221.

⁵⁸⁷ ÖNCÜ, Mehmet, “AİHS’in 6. Maddesinin 1. Paragrafının Kapsamı ve Bu Hükümde Güvence Altına Alınan Bazı Temel Hak ve İlkeler”, *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 657-691, s. 680.

derece önemlidir.⁵⁸⁸ 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 2 ve 3 numaralı fıkralarının iptali istenen 245. maddesi şu şekildedir: "1. Yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda bulunamazlar.

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

3. Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz."

AYM'nin özellikle 2 numaralı fıkranın iptaline ilişkin gerekçesi silahların eşitliği ilkesi ile yakın ilgilidir.⁵⁸⁹ Kanun'un 245. maddenin 2 numaralı fıkrasının incelenmesinin ardından AYM, söz konusu hükmün savunma hakkının kısıtlanmasına yol açarak, yargı merciinin doğru ve adil bir sonuca ulaşılabilmesini engelleyeceğinden Anayasa'nın 36. maddesine aykırılık oluşturduğuna, Anayasa'da özel bir sınırlandırma nedeni öngörülmemiş olan hak arama özgürlüğünün itiraz konusu kuralla sınırlandırılmasının, Anayasa'nın 13. maddesine de aykırı olduğuna karar vermiştir.

Yine 245. maddenin 3 numaralı fıkrasının incelenmesinin ardından da AYM, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Yasa ile değiştirilen 27. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı açıkça hükme bağlanmasına karşın, aynı hukuki durumda olan gümrük vergisi mükelleflerinin hakkında alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel oluşturmamasının, Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı olduğuna karar vermiştir.

Çelişmeli yargılama ilkesi ise yargılamanın tarafları açısından dosyadaki her türlü bilgi, belge veya diğer tarafın görüşlerinin ilgiliye tebliğ edilmesini ve hakimın önüne gelen bilgi, belge ve görüşlerin, hakimın kararını etkilemeye olanak tanıyacak ölçüde yargılanan kişi tarafından tartışılabilmesini ifade etmektedir. Bu açıdan silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesi birbirleri yerine kullanılamayacak kavramlardır. Örneğin; dava süresince dosyaya erişim hakkı yalnızca taraflardan birisine tanınmışsa bu takdirde kendisine imkân tanınmayan silahların eşitliği ilkesine aykırı davranıldığını ileri sürebilecektir. Ancak dosyaya erişim her iki taraf

⁵⁸⁸ ARTUN, Sevcin, a.g.e., s. 141.

⁵⁸⁹ Bkz. AYM, 18.10.2005 tarihli ve E. 2003/7 ve K. 2005/71 sayılı kararı.

bakımından da yasaklanmışsa bu takdirde çelişmeli yargılama ilkesinin ihlali gündeme gelecektir.⁵⁹⁰

Konuyla ilgili olarak değinilebilecek olan Janyr v. Çek Cumhuriyeti (31.10.2013) davasında sorun, ülkeler arasındaki bilgi değişiminde yaşanan güçlükten kaynaklanmıştır. Başvuran gümrük suçu işlemiş olabileceği şüphesiyle soruşturmaya alınmıştır. 1999 yılında Gibraltar gümrük yetkililerinden oldukça sınırlı bir bilgi edinilebilmiştir. Başvuran gümrük suçundan ötürü suçlu bulunmuş ve 5 yıl hapis cezasına çarptırılmıştır. Bundan sonra artık Gibraltar otoriteleriyle bilgi alışverişi gerçekleştirilememiştir. Başvuran yerel mahkeme sürecinde gerekli bilgileri elde edip aleyhine olan delileri çürütmek için yeterli imkâna sahip olmaması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Mahkeme, Gibraltar'dan elde edilecek bilgilerin davanın çok küçük bir kısmına ilişkin olması nedeniyle ve sürecin genel olarak adil olduğuna kanat getirmiş olduğu için hak ihlaline karar vermemiştir.⁵⁹¹

Ancak yine de bu davadan mükellef hakları bakımından çıkartılabilecek sonuçlar bulunmaktadır. İdareler mevzuatları gereği bilgi değişiminden rahatlıkla yararlanabilmektedir. Ancak vergi mükellefleri diğer ülkelerden bilgi taleplerinde idareler ile eşik olanaklara sahip değildir. Bu durum bazı hallerde onların ceza almasına neden olabilmektedir. Bu nedenle mükellefler de silahların eşitliği ilkesi gereğince, suçsuzluklarını kanıtlamaya yarayacaksa, başka ülkelerden bilgi talep etme konusunda idareler ile eşit olanaklara sahip olmalıdır.⁵⁹²

Susma hakkı da m. 6/1'de **zımnen** bulunan bir haktır. Bu hak adil yargılanmanın esaslı bir parçası olup hakkaniyete uygun yargılamanın temel güvencelerinden de birisini oluşturmaktadır. Susma hakkı, kovuşturma makamlarının, sanığın iradesine karşı bir biçimde zorlama veya baskı yoluyla elde edilen delillere dayanmasını yasaklamaktadır. İlaveten, sanığın sessiz kalması da aleyhine olacak şekilde değerlendirilemez. Susma hakkı sayesinde sanığın özgür iradesi korunmaktadır.⁵⁹³

Susma hakkının temel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz: Güvenlik ve kamu düzeni gerekçesiyle de olsa susma ve kendini suçlamama hakkının özüne

⁵⁹⁰ ÖNCÜ, Mehmet, a.g.e., s. 678, 682.

⁵⁹¹ BAKER, Philip, "Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters", **IBFD**, June 2014, <http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2014/12/2014-June.pdf> (Erişim Tarihi: 10.09.2015) Karar metni Fransızca olduğundan İngilizce özet metinden faydalanılmıştır.

⁵⁹² BAKER, Philip, "Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters", **IBFD**, June 2014, <http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2014/12/2014-June.pdf> (Erişim Tarihi: 10.09.2015)

⁵⁹³ PETERS, Anne, "Adil Yargılanma (m. 6. f. 1 ve 2)", (Çev.Mahmut KOCA), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 125.

zarar verilemez.⁵⁹⁴ AİHS'de yer alan susma ve kendini suçlamama hakkı geniş bir içeriğe sahip olup sadece ifade vermeyi reddetme hakkını değil, belge ve ticari kayıtları vermeyi reddetme hakkını da kapsamaktadır.⁵⁹⁵ Susma ve kendini suçlamama hakkı hem ceza davasının başlatılma beklentisi olması kaydıyla dava öncesindeki safhayı⁵⁹⁶ hem de sonrasını kapsamaktadır.^{597 598}

D. Aleni Yargılanma Hakkı

Demokratik toplumun genel ilkelerinden biri olan yargılamanın aleniliği ilkesi, gizli yargılamaları önlemek, mahkeme kararlarına güveni sağlamak ve kamusal denetim yoluyla adil bir yargılamayı güvence altına almak amaçlarını taşımaktadır.^{599 600}

Alenilik ilkesi geniş bir biçimde yorumlanmaktadır.⁶⁰¹ Madde metninden de görüleceği üzere aleniyet ilkesi ile kastedilen, duruşmaların açık olarak yapılması ve hükmün açık oturumda verilmesidir. Buna göre medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklar ile suç isnatlarına ilişkin davaların aleni, açık olarak görülmesi gerekmektedir. Görüldüğü üzere aleniyet ilkesi, duruşmaların yapılmasından kararın açıklanmasına kadar uzanan yargılama sürecini kapsamaktadır.⁶⁰² Bu ilke ile şeffaflık sağlanmakta ve keyfilik önlenmektedir.

Kural bu olmakla beraber, AİHS, aleni duruşma ilkesine bazı hallerde istisna getirilebileceğini öngörmüştür. Buna göre; genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir. Dolayısıyla aleni yargılanma hakkı mutlak değildir.

Duruşmaların kamuya kapalılığının şu dört şartın varlığı halinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir: İlk olarak, kamuya kapalılık 6. maddenin 1. fıkrasının 2. cümlesindeki amaçlardan birini gerçekleştirmeye yönelik olmalıdır. İkinci olarak kamuya kapalılık, bu amaçlardan birini gerçekleştirmeye elverişli olmalıdır.

⁵⁹⁴ Bkz. Heaney ve McGuinness v. İrlanda; 21 Aralık 2000, 21 Mart 2001 final; parag. 55-58.

⁵⁹⁵ Bkz. Funke v. Fransa; 25 Şubat 1993; parag. 43-44.

⁵⁹⁶ Bkz. Weh v. Avusturya; 8 Nisan 2004; parag. 52-56.

⁵⁹⁷ Bkz. Saunders v. Birleşik Krallık; 17 Aralık 1996; parag. 68-69.

⁵⁹⁸ İNCEOĞLU, Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler, s. 279.

⁵⁹⁹ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 86.

⁶⁰⁰ KURT KONCA, Nesibe, *Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi*, Adalet, Ankara, 2009, s. 53.

⁶⁰¹ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 219.

⁶⁰² KURT KONCA, Nesibe, a.g.e., s. 54.

Örneğin; basit bir hırsızlık nedeniyle açılan bir davanın ulusal güvenlik nedeniyle kamuya kapatılması mümkün değildir. Üçüncü olarak, kamuya kapatılma nedenleriyle kamuya açıklık halindeki kamu yararıyla arasında makul bir ilişki, orantı bulunmalıdır. Son olarak da, kamuya kapalılık dışında, kamuoyunun bilgilendirilmesini daha az sınırlayacak, aynı amaca hizmet edecek başka bir aracın olup olmadığının araştırılması gerekmektedir.⁶⁰³

Aleni yargılama hakkından vazgeçilmesi mümkündür. Ancak vazgeçme açık olmalı ve kamu yararına aykırı olmamalıdır. İç hukuka göre sözlü yargılama talep üzerine gerçekleşiyorsa, AİHM böyle bir talepte bulunulmamasını, geçerli bir vazgeçme olarak kabul etmektedir.^{604 605}

Alenilik kararın bildirimini de kapsamaktadır. Yani **kararın tefhimi** de aleni olmalıdır.⁶⁰⁶ AİHM'e göre, hükmün açık oturumda verilmesi mahkeme kararının her zaman açık duruşmada okunması anlamına gelmemektedir. Sözleşmeciler devletler bu aleniyet şeklini kendileri takdir edebilirler. Örneğin kararın mahkeme kalemine bırakılması aleniyeti sağlayabilecektir.^{607 608} Duruşmaların kamuya açıklığı ilkesinin aksine kararın aleniyeti ilkesinin istisnası bulunmamaktadır. Tüm yargı kararları aleni olmak zorundadır. Dolayısıyla aleni karar ilkesi mutlak niteliktedir.

İç hukuka göre sözlü yargılama öngörülmesi ise yargılama kamuya açık olmalıdır. Ancak uygulamada, ilk derece mahkemesinde sözlü yargılama yapılmış ise ve yüksek mahkemede sadece kanun yolunun kabul edilip edilmeyeceği değerlendirilecek veya sadece hukuksal bir denetim yapılacaksa; fiili konularda karar verilecek olsa bile, kanun yolunda ayrıca soruşturma yapılmaksızın sözlü yargılamadan vazgeçilip dosya üzerinden karar verilebilecektir. Buna karşılık, olayın zor olması ve fiili esasların esaslı bir öneme sahip olması halinde, özellikle kanun yolu mahkemesi bir sorun hakkında ilk defa karar verecekse, örneğin ihtilaf konusunun değeri değişmişse ve delil sonuçları bizzat değerlendirilmek zorunda ise, yargılamaya katılanlardan birisi alt derece mahkemelerinin fiile ilişkin değerlendirmelerine karşı esaslı itirazlarda bulunuyorsa veya duruşmaya katılanlardan birisinin bizzat dinlenmesi fiili tespitler bakımından gerekli ise, ikinci bir sözlü yargılama gereklidir.⁶⁰⁹

⁶⁰³ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 222.

⁶⁰⁴ Bkz. Hakansson ve Sturreson v. İsveç; 21.02.1990; parag. 66.

⁶⁰⁵ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 89.

⁶⁰⁶ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 90.

⁶⁰⁷ Bkz. Pretto et autres v. İtalya; 8 Aralık 1983; parag. 25-26.

⁶⁰⁸ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 290.

⁶⁰⁹ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 88.

E. Masumiyet Karinesi

Masumiyet karinesinin temeli, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisine dayanmaktadır. Bu belgenin 9. maddesinde masumiyet karinesi açık bir biçimde düzenlenmiştir.

Adil yargılanma hakkının temel unsurlarından birisi olan masumiyet karinesi, **sadece ceza davalarında geçerli** olup muhatabı tüm devlet organlarıdır.⁶¹⁰ Bu karine hakimin, sanığın bir suç işlediği yönündeki bir ön yargıyla duruşmaya girmesini engellemektedir.⁶¹¹

AİHS m. 6/2'de yer alan bu unsur bir suç ithamı ile karşılaşan herkesin, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılmasını garanti altına almaktadır. Görüleceği üzere masumiyet karinesi, suçluluğun yasal olarak sabit olmasına kadar geçerliliğini korumaktadır. Elbette ki ispat meselesi her devletin kendi mevzuat hükümleri uyarınca değerlendirilecektir.

Masumiyet karinesinin iki önemli işlevi bulunmaktadır. İlki masumlara en yüksek düzeyde koruma sağlamak, ikincisi de, hukuka olan saygıyı arttırmaktır.⁶¹²

Masumiyet karinesinin asıl özelliği, ispat yükünde kendisini göstermektedir. Buna göre, bir suç iddiasında bulunan taraf, bu iddiasını kendisi ispatlamakla yükümlüdür. Bu karine gereğince sanık, suçsuzluğunu kanıtlamak zorunda değildir. Aksine, iddia makamı sanığın suçluluğunu kanıtlamakla yükümlüdür. Yine bu karine uyarınca iddia makamı, gerekli delillere ulaşmak için yasal olmayan yollara başvuramaz. Eğer şüphe varsa bu sanığın lehinedir ve şüpheden sanık yararlanacaktır. Bu doğrultuda en ufak bir şüphe halinde bile duruma göre takipsizlik, salıverme veya beraat kararı verilmesi gerekmektedir.⁶¹³

Kural bu olmakla birlikte, makul sınırlar içerisinde kalmak ve sanığın savunma hakkını ihlal etmemek şartıyla, bazı hallerde yasa ile bir "sorumluluk karinesi" öngörülmesi de mümkündür. Bu durumda artık sanık, karineyi çürütmeli ve fiilden sorumlu olmadığını kanıtlamalıdır.⁶¹⁴

Adil bir yargılamadan bahsedebilmek için masumiyet karinesinin kapsamı doğru belirlenmelidir. Bu noktada, masumiyet karinesinin başlangıç ve bitişine dair olan zaman kıstası ve karinenin başlangıcının bağlı olduğu suç isnadının ve sona ermesine neden olan suçun ispatının ölçüsü kıstası önem taşımaktadır. Buna göre

⁶¹⁰ PETERS, Anne, a.g.e., s. 127.

⁶¹¹ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 94.

⁶¹² STUMMER, Andrew, "The Presumption Of Innocence: Evidential and Human Rights Perspectives" Hart Publishing, Oxford, 2010, s. 190; Aktaran: HAMMER, David, "A Dynamic Reconstruction Of The Presumption Of Innocence", *Oxford Journal Of Legal Studies*, Vol. 31, No. 2, 2011, ss. 417-435, s. 420.

⁶¹³ AMBROISE-CASTEROT, Carolie, a.g.e., s. 325.

⁶¹⁴ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 296.

masumiyet karinesi suç isnadı ile başlamakta, gerekçeli yargı kararı ile sona ermektedir.

F. Sanığın Asgari Hakları

AİHS'in 6. maddesinin 3. bendinde her sanığın sahip olması gereken beş haktan söz edilmektedir. Bu hakların çok kapsamlı olmadığını yalnızca asgari düzeyde koruma sağladığını belirtmeliyiz.

AİHM, 6. maddenin 1. ve 3. fıkraları arasındaki ilişkinin özelden ziyade genel olduğunu, bir ceza yargılamasının m. 6/3'de yer alan asgari düzeydeki teminatları yerine getirirse dahi, adil yargılanmanın gereklerini yerine getiremeyebileceğini kararlaştırmıştır.^{615 616} 3. fıkra sınırlayıcı olmayıp yalnızca 1. fıkranın birkaç somut uygulama durumunu saymaktadır. AİHM ya her iki fıkrayı birlikte ya da sadece hükmün bir fıkrasını ele alıp incelemektedir. Medeni yargılamalar bakımından da 3. fıkrada yer alan güvencelere paralel birtakım güvenceler 1. fıkradan çıkartılabilmektedir.⁶¹⁷

6. maddenin 1. ve 3. fıkraları arasındaki bağlantı, bir AİHM kararına⁶¹⁸ atıf yapılmak suretiyle Anayasa Mahkemesi kararında⁶¹⁹ şu şekilde ifade edilmiştir: *“Sözleşme'nin 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan “hakkaniyete uygun yargılama” kavramı, aynı maddenin (3) numaralı fıkrasında yer alan “suç isnat edilmiş kişi”nin asgari haklarıyla doğrudan bağlantılıdır. Hakkında bir suç isnadı olan kişiye tanınmış anılan fıkradaki haklar, (1) numaralı fıkrada yer alan hakkaniyete uygun yargılama ilkesinin somut görünümleridir. Fakat hakkaniyete uygun yargılama çerçevesindeki haklar ve ilkeler, (3) numaralı fıkradaki kapsamlı olmayan listedeki minimum haklarla sınırlı değildir. (3) numaralı fıkrada yer alan asgari şüpheli/sanık hakları, (1) numaralı fıkrada koruma altına alınmış olan daha genel nitelikteki “hakkaniyete uygun yargılanma” hakkının özel görünüm şekilleridir.”*

Bu haklar aşağıda sırasıyla açıklanacaktır:

1. Kendisine Yöneltilen Suçlamanın Niteliği ve Nedeninden Haberdar Olmak

AİHS'in 3/a bendine göre, kendisine suç isnadında bulunulan kimse, kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa sürede, anladığı

⁶¹⁵ Bkz. Artico v. İtalya; 13 Mayıs 1980.

⁶¹⁶ MOLE, Nuala ve HARBY, Catharina, a.g.e., s. 104.

⁶¹⁷ PETERS, Anne, a.g.e., s. 121.

⁶¹⁸ Bkz. Asadbeyli ve Diğerleri v. Azerbaycan; 11 Aralık 2012; parag. 130.

⁶¹⁹ Bkz. 2013/4784 başvuru numaralı ve 07.03.2014 karar tarihli kararı AYM bireysel başvuru kararı, parag. 34.

dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmelidir.⁶²⁰ Bu hüküm ile sanığın kendisini rahatlıkla savunabilmesi teminat altına alınmaktadır. Zira kendisi hakkındaki suçlamanın nitelik ve nedenini zamanında öğrenemeyen veya suçlaması anladığı dilde yapılmayan bir sanık, gerektiği gibi savunma yapamayacaktır. Burada söz konusu olan gerçek bir “**bilgi edinme hakkı**”dır.⁶²¹

Şüpheli, başlangıçtan itibaren yeterli ve geniş kapsamlı bir biçimde gerek sözlü gerekse yazılı olarak ve hem fiili hem de hukuksal açıdan bilgilendirilmek, suçlamanın maddi ve hukuki temelinden haberdar olmak zorundadır. Bu yükümlülük, davanın açılmasıyla değil, bir kimseye kendisinin maddi olarak şüpheli olduğunun bildirilmesiyle doğmaktadır.⁶²²

Yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden haberdar olmak hakkı aynı zamanda, yargılama sırasında değişen hukuki nitelik ve nedenlerin de sanığa bildirilmesini gerektirmektedir.

2. Savunmasını Hazırlamak İçin Gerekli Zamana ve Kolaylıklara Sahip Olmak

Yine savunma güvencesini sağlama amaçlı taşıyan bu hakkın iki boyutu bulunmaktadır. Buna göre her sanık, savunmasını hazırlamak için hem gerekli zamana hem de yeterli kolaylıklara aynı anda sahip olmalıdır.

Bu güvence, kişinin suç isnadıyla karşılaştığı andan itibaren başlamaktadır ve sanığı acele yargılamaya karşı koruma altına almayı amaçlamaktadır. Yeterli olan zaman elbette ki her olayın kendine özgü koşullarına göre belirlenecektir. Bu bağlamda duruma göre mahkeme, talep üzerine duruşmayı erteleyebilmelidir.⁶²³

Yeterli kolaylıklara sahip olma ifadesi ile de sanığa, savunmasını uygun bir biçimde gerçekleştirebilme olanağı tanınması kastedilmektedir. Örneğin bu kapsamda sanığın, beraat etmek veya cezasını indirmek amacıyla yetkililerce toplanmış olan tüm belgelere ulaşabilmesi ve bunları inceleyebilmesi gerekmektedir.⁶²⁴ Ancak bu kolaylıklar mutlak değildir. Devletlerin savunma hakkını sınırlamamak şartıyla, bu hakka birtakım sınırlamalar getirmesi mümkündür.

⁶²⁰ VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, s. 632.

⁶²¹ AMBROISE-CASTEROT, Carolie, a.g.e., s. 326.

⁶²² AMBOS, Kai, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları-Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve AİHS m. 6”, s. 28.

⁶²³ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 95-96.

⁶²⁴ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 1233.

Bu hak karşısında yargılamayı yapanların görevi, söz konusu bu gereklilik ile yargılamanın makul sürede sonuçlandırılması zorunluluğu arasındaki makul dengeyi sağlamaktır.⁶²⁵

Sanığın savunmasını bizzat değil de, bir avukat aracılığıyla yapması halinde bu hükmün, sanık avukatları bakımından da uygulanması gerektiğini ifade edebiliriz. Dolayısıyla, sanık ve avukat arasındaki ilişkiler bakımından da gerekli zaman ve yeterli kolaylıklar sağlanmalıdır. Aksi durumun savunmaya zarar vereceğine kuşku yoktur. En temel haliyle sanık, kendisinin veya savunmasını yapan kişinin aracılığıyla dava dosyasına ulaşma hakkına sahip olmalıdır.⁶²⁶

Son olarak bu hakkın, aşağıdaki başlık altında incelenecek olan adli yardım hakkı ile yakın bağlantısı olduğunu söyleyebiliriz. Sanığın adli yardım hizmetinden yararlanabilmesi de, savunmasını hazırlamada kendisine sağlanan kolaylıklardan bir tanesidir.⁶²⁷

3. Bizzat Savunma veya Seçeceği Bir Müdafii Tarafından Savunulma Hakkı

Bu hak kendi bünyesinde; davalının “mahkemede şahsen hazır bulunma hakkı”, “kendi seçtiği bir müdafii ile savunulma hakkı” ve “adli yardımdan yararlanma hakkı” olmak üzere, savunmanın etkinliğini amaçlayan üç farklı hakkı barındırmaktadır.⁶²⁸

Sanık savunmasını bizzat kendisi yapabileceği gibi, kendisinin tespit edeceği bir müdafiiin yardımından faydalanmak suretiyle de gerçekleştirebilir. Burada sanığa bir seçim serbestisi tanınmıştır.

Sanığın kendini savunabilmesi için mahkeme önünde hazır bulunması gerekmektedir. AİHS’de “yargılamaya bizzat katılma hakkı” açıkça düzenlenmiş değildir. Ancak kendi kendini savunma hakkının, tanığa soru sorma hakkının ve hakkaniyete uygun yargılanma ilkesinin bir gereği olarak sanığın bu hakka evleviyetle sahip olduğunu söyleyebiliriz.⁶²⁹

Adil yargılanmaya ilişkin 6. madde hükümleri, kural olarak, sürecin tüm safhalarında uygulanma kabiliyetine sahiptir. Bu nedenle, sanığın mahkeme önünde hazır bulunması konusuna istinaf ve temyiz sürecinde de uyulması gerekmektedir. Ancak bu gereklilik, istinaf ve temyiz safhasında her zaman ilk derece mahkemesindeki kadar önem taşımayabilir. Bu durumda sanığın menfaatlerinin

⁶²⁵ MOLE, Nuala ve HARBY, Catharina, a.g.e., s. 107.

⁶²⁶ AMBROISE-CASTEROT, Carolie, a.g.e., s. 326.

⁶²⁷ VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, a.g.e., s. 634.

⁶²⁸ GRABENWARTER, Christoph, a.g.e., s. 234.

⁶²⁹ PETERS, Anne, “a.g.e., s. 122.

istinaf veya temyiz mercii önünde nasıl temsil edilip savunulduğunun incelenmesi gerekecektir.^{630 631}

Sanık kendisini bir müdafii yardımından faydalanmak suretiyle de savunabilir. Madde metninde, müdafii sanık tarafından seçilmesi gerektiği hususu özellikle belirtilmiştir. Sözleşmeci devletlerin sanığa istemediği bir müdafii dayatması maddeye aykırılık oluşturacaktır.

Yine, avukat-müvekkil gizliliğini ihlal eden uygulamalar da madde metnine aykırıdır. Devletler avukatlık mesleğinin bir gereği olarak, avukatın müvekkili ile rahatça görüşmesini, aralarındaki ilişkinin gizliliğini de dikkate alarak, sağlamalıdır. Bu hak hazırlık soruşturmasında dahi geçerlidir.⁶³²

AİHS, sanığın bir müdafii tutacak mali güce sahip olmaması durumunu da göz önüne alarak, adaletin selametinin gerektirdiği durumlarda, mahkemenin re'sen ve para ödenmeksizin sanık için bir avukat görevlendirmesi teminatını getirmiştir. Böylelikle müdafii ile temsil hakkının yalnızca mali gücü yeterli olanlara özgülenmesinin önüne geçilmiştir. Görüldüğü üzere adli yardım, riayet edilmediği takdirde davanın adil olmayacağı temel bir haktır.⁶³³

4. Tanık Dinletme ve Sorguya Çekme Hakkı

Bu hak silahların eşitliği ilkesiyle bağlantılı bulunmaktadır. Şüpheli, süje olarak yargılamaya katılma ve etkide bulunma olanağına sahip olmalı, sadece yargılamanın objesi olarak kalmamalıdır.⁶³⁴

AİHS m. 6/3-d uyarınca sanık, iddia tanıklarını sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağrılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek hakkına sahiptir. Şüphesiz bu kural, savunma tanıkları ile iddia tanıklarının sahip olduğu olanaklar bakımından eşitliğin sağlanmasını amaçlamakta; bu doğrultuda silahların eşitliği ilkesine uygun çelişmeli ve hakkaniyete uygun yargılamanın bir gereğini oluşturmaktadır.⁶³⁵ Şüpheli, aleyhe olan tanıklara herhangi bir zamanda soru sormak için ölçülü ve uygun bir olanağa sahip olmalıdır. Bu doğrultuda şüphelinin, tanık beyanlarının tüm içeriğini bilmesi önem taşımaktadır.⁶³⁶

Olanak eşitliğini sağlayan bu bendin, sanığa tanık dinletme konusunda mutlak bir hak tanıdığı söylenemez. Taraflar arasında eşitlik gözetildiği müddetçe

⁶³⁰ Bkz. Kremzow v. Avusturya; 21 Eylül 1993; parag. 58-59, 63 ve 67-68.

⁶³¹ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 302-303.

⁶³² LADEWIG, Hans-Meyera.g.e., s. 96.

⁶³³ AMBROISE-CASTEROT, Carolie, "a.g.e.", s. 327.

⁶³⁴ LADEWIG, Hans-Meyer, "a.g.e.", s. 97.

⁶³⁵ VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, a.g.e., s. 644.

⁶³⁶ AMBOS, Kai, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları-Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve AİHS m. 6", s. 37-38.

yerel mahkeme, tanık delilinin gerekli olup olmadığını takdir edecektir. AİHM bu konunun yerel mahkemelerin takdirinde olduğunu kabul etmekte ve işlevinin, ispat araçlarının sunulmuş tarzı da dahil olmak üzere yargılamanın bütününe adil olup olmadığını araştırılması olduğunu vurgulamaktadır.^{637 638}

5. Tercüman Hizmetinden Ücretsiz Olarak Yararlanma Hakkı

Sanık, duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanma hakkına sahip olmalıdır. İlaveten söz konusu hak sadece duruşma ile ilgili olmayıp tüm süreci ve belgeleri de kapsamaktadır. Bu hak, mahkemede kullanılan dile yabancı olan sanığa müdafii ile yaptığı hazırlık görüşmeleri de dahil olmak üzere bütün ceza muhakemesi için ücretsiz olarak bir tercüman hizmetinden yararlanma yetkisi vermektedir.⁶³⁹

Düzenlemenin amacı, dil bilmeyen sanığın bu nedenle gereği gibi savunma yapamaması durumuna karşı koruma sağlamaktır. Bu haktan sağır ve dilsizler de faydalanmakta; onlara anlayacağı şekilde çevirinin yapılması gerekmektedir.

Bu bağlamda, kovuşturmanın bütünü bakımından geçerli olmak üzere, savunma için gerekli ve yararlı olan çevirinin yapılması yeterlidir. Savunmaya fayda sağlamayacak olan hususların çevirisinin yapılmaması hakka aykırılık teşkil etmez.⁶⁴⁰ Zira önemli olan, şüphelinin kendisi hakkındaki iddiaları öğrenmesi ve kendisini savunması için ona imkân tanınmasıdır.⁶⁴¹

G. Gerekçeli Karar Hakkı

Her ne kadar 6. madde metninde **açıkça bahsedilmemiş olsa da**, gerekçeli karar hakkı adil yargılanma hakkının unsurları arasında yer almaktadır.

Gerekçe en temel haliyle, bir yargı kararına nasıl ulaşıldığını gösteren unsur olarak tanımlanabilir. Gerekçe, karar verenin daha dikkatli olmasını sağlayıp bu sayede hata yapmayı engellediği gibi yargı kararlarının da denetlenebilmesini sağlayarak keyfiliği önlemektedir.⁶⁴² Bir kararın ikna gücü gerekçeye bakılarak anlaşılmaktadır. Kararın gerekçeli olması, tarafların mahkemece etkili bir şekilde dinlendiklerini göstermektedir.⁶⁴³

AİHM, pek çok kez, demokratik toplumda tuttuğu önemli yer nedeniyle dar yorumlanmasının amacına uygun olmayacağını ifade ettiği AİHS'in, m. 6/1 hükmüne ilişkin olarak mahkemelerin kararlarında gerekçe vermekle yükümlü oldukları

⁶³⁷ Bkz. Windisch v. Avusturya; 27 Eylül 1990; parag. 25.

⁶³⁸ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 306.

⁶³⁹ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 97.

⁶⁴⁰ Bkz. Kamasinski v. Avusturya; 19 Aralık 1989; parag. 74.

⁶⁴¹ LADEWIG, Hans-Meyer, a.g.e., s. 98.

⁶⁴² BEKRİ, Nedim, "Gerekçeli Karar Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, S. 3, Y. 2014, ss. 203-228, s. 208.

⁶⁴³ ÖNCÜ, Mehmet, a.g.e., s. 676.

yorumunda bulunmaktadır.⁶⁴⁴ Görüldüğü üzere, bu hak **içtihatlarla geliştirilmiş** ve benimsenmiş bir haktır.

Mahkeme kararlarının gerekçeli olması adil yargılanma hakkının unsurlarından biri olmakla beraber bu hak, yargılamada ileri sürülen her türlü iddia ve savunmaya ayrıntılı şekilde yanıt verilmesi şeklinde anlaşılabilir. Bu nedenle gerekçe gösterme zorunluluğunun kapsamı, kararın niteliğine göre değişebilir. Bununla birlikte başvuru ayırıcı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren usul veya esasa dair iddialarının cevapsız bırakılmış olması, bir hak ihlaline neden olacaktır.⁶⁴⁵

Kanun yollarına başvuru imkânının bulunduğu hallerde gerekçeli karar hakkı, daha da önem kazanmaktadır. Çünkü ancak bu sayede kanun yollarına başvurma hakkı gerçek anlamda işletilebilecektir. Buna karşın, temyiz mahkemelerinin gerekçe verme yükümlülüğünün **daha esnek** olduğunu söyleyebiliriz. Zira AİHM'e göre, temyiz mahkemesinin alt dereceli mahkeme ile aynı görüşte olduğu hallerde, alt derece mahkemesinin gerekçesine basit bir atıf yapılarak karar verilmesi gerekçeli karar hakkını ihlal etmemektedir.^{646 647}

Burada önemli olan nokta, alt derece mahkemesinin kararının ve temyizde ileri sürülmüş temel hususların incelenerek onama ya da bozma kararı verildiğinin gösterilmesidir.⁶⁴⁸ Buna göre temyiz mahkemelerinin, alt dereceli mahkemelerin yeterli gerekçelendirmeyi yaptığı hallerde detaylı bir gerekçe vermeleri gerekmemektedir. Ancak, alt dereceli mahkemelerin, kararlarında yeterli gerekçeye dayanmamaları halinde temyiz mahkemelerinin bu durumu telafi etmeleri AİHM tarafından mümkün görülmektedir.^{649 650}

H. İdari ve Yargısal Makamların Davranışlarının Birbiriyle Tutarlı Olması

Son olarak mülkiyet hakkı bahsinde de değinmiş olduğumuz, yargısal makamların davranışlarının tutarlılığının, adil yargılanma hakkı bakımından da önemli olduğunu belirtmeliyiz. Burada özellikle aynı konuda verilmiş **çelişkili kararlar sorunu** gündeme gelmektedir.

Yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaları yönüyle

⁶⁴⁴ REID, Karen, A Practitioner's Guide to the European Convention on Human Rights, Sweet v. Maxwell Yay., 4. baskı, Londra 2012, s. 234; Aktaran: BEKRİ, Nedim, a.g.e. s. 208.

⁶⁴⁵ Bkz. 2013/1213 başvuru numaralı ve 04.12.2013 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 26.

⁶⁴⁶ Bkz. Garcia Ruiz v. İspanya; 21 Ocak 1999; parag. 26/ Hirvisaari v. Finlandiya Davası, 27 Eylül 2001; 25 Aralık 2001 final; parag. 32/ Gorou v. Yunanistan; 20 Mart 2009; parag. 38-42.

⁶⁴⁷ BEKRİ, Nedim, a.g.m., s. 211-212.

⁶⁴⁸ Bkz. Helle v. Finlandiya; 19 Aralık 1997; parag. 55-60.

⁶⁴⁹ Bkz. Hirvisaari v. Finlandiya; 27 Eylül 2001; 25 Aralık 2001 final; par. 32/ Tatishvili v. Rusya; 22 Şubat 2007; 9 Temmuz 2007 final; parag. 62.

⁶⁵⁰ BEKRİ, Nedim, a.g.m., s. 211-212.

olumlu bir durumdur. Ancak uygulamadaki birlikteliği sağlaması beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşmaları hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşer. Böyle bir algı toplumda yerleşirse, bireylerin yargı sistemine ve mahkemelerin vermiş olduğu kararlara güven duygusu zedelenecektir.⁶⁵¹

AİHM'de, esas itibarıyla, yargı organlarının gerektiğinde içtihat değişikliğine gidebileceğini belirtmekle beraber önemli olanın **ıçtihat değişikliğine gitme gerekçelerinin kararda gösterilmesi** olduğunu vurgulamaktadır. AİHM ilk derece mahkemelerinde ortaya çıkan ve esasında her hukuk sisteminde normal olarak karşılanan çelişkili içtihatların giderilmesi ve birbiriyle uyumlu bir içtihadın oluşturulmasında yüksek mahkemelerin görevli olduğuna işaret etmektedir.⁶⁵² Şayet çelişkili kararlar bir ülkedeki yüksek yargı organları arasında ortaya çıkmışsa bu takdirde hukuki güvenlik ilkesi zedelenecektir.⁶⁵³ Birbiriyle çelişen kararlar ile içtihat değişikliği kavramları birbirine karıştırılmamalıdır. Elbetteki yüksek yargı organlarının da içtihat değişikliğine gitme hakkı vardır. Ancak bunu yaparken mutlaka bir gerekçenin ortaya konması gerekmektedir. Gerekçe ortaya konduktan sonra içtihat değişikliğine gidilmesinde bir sakınca yoktur. Ancak içtihat değişikliğine gidildikten kısa bir süre sonra tekrar değişiklikten önceki içtihat yönünde karar verilirse, burada artık birbiriyle çelişen kararlar var demektir.⁶⁵⁴

⁶⁵¹ Bkz. 2013/6842 başvuru numaralı ve 20.04.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı; parag. 55.

⁶⁵² Bkz. Zielinski ve Pradal ve Gonzale ve ve diğerleri v. Fransa; 28 Ekim 1999; parag. 59.

⁶⁵³ Bkz. Beian v. Romanya; 6 Aralık 2007, 6 Mart 2008 final; parag. 39.

⁶⁵⁴ (ÖNCÜ, Mehmet, a.g.e., s. 682-683.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİNİN VERGİLENDİRME ALANINDA ADİL YARGILANMA HAKKINA İLİŞKİN KARARLARI

I. Mükellef Yasayla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemeye Ulaşabilmeli

DEWEER v. BELÇİKA DAVASI (27 Şubat 1980):⁶⁵⁵

Olay: Belçika vatandaşı olan Bay Julius Deweer bir kasap dükkanı işletmektedir. Başvuranın dükkanında yapılan kontrolde bir bakanlık kararına aykırılık saptanmış; bunu üzerine dükkanın geçici olarak kapatılması kararlaştırılmış ve ayrıca bu tedbirin belli bir meblağda cezanın yatırılması halinde kaldırılacağı belirtilmiştir. Başvuran cezai meblağı ödemiştir.

Başvuran, fiyatlara ilişkin düzenlemenin ve bunun olaydaki uygulamasının Sözleşmenin, 6. maddesinin birinci fıkrasında yer alan yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye başvurma hakkını ihlal ettiğini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Başvuran ödemeyi kabul etmemiş olsaydı dükkanı, kapalı kalacaktı ve kişi ağır bir zarara maruz kalacaktı. Bu nedenle sunulan iki seçenek arasında açık bir orantısızlık olduğuna kanaat getirilmiştir. Mahkemeye göre talep olunan meblağın nispi anlamda azlığı, kapama kararı ile uygulanan baskıyı kuvvetlendirmektedir.

AİHM, oybirliğiyle Bay Deweer'in hakkaniyete uygun bir duruşmadan vazgeçmesinin bir baskı sonucu olduğuna ve dolayısıyla da Sözleşmenin 6. maddesinin 1. paragrafının olayda ihlal edildiğine, Belçika Devletinin başvurana maddi tazminat olarak 10.000 BF, masraf ve giderler için de 800 BF ödemesine, manevi tazminata yer olmadığına karar vermiştir.

JANOSEVIC v. İSVEÇ DAVASI (23 Temmuz 2002; 21 Mayıs 2003 final):

⁶⁵⁵ Kararın özetlenmesinde Aydoğan Özman'nın AÜHFD'de yayınlanan "Avrupa İnsan Hakları Divanının 1980 Yılında Verdiği Kararlar" adlı eserinde yer alan Türkçe çevirisinden yararlanılmıştır. Bkz. ÖZMAN, Aydoğan, "Avrupa İnsan Hakları Divanının 1980 Yılında Verdiği Kararlar, AÜHFD, C. XXXVIII, 1980, ss. 489- 512, s. 489-493.

Olay: Başvuranın taksi firması vergi idaresince incelemeye alınmış vergi idelerinde birtakım usulsüzlükler tespit edilmiştir. Yapılan denetimler sonucunda firma hakkında ek tarhiyatlar yapılmıştır. Ayrıca para cezaları uygulanmıştır.

Başvuran şirket, söz konusu ek vergi tarhiyatının yanlış hesaplandığı iddiasıyla vergi idaresine başvurmuş ve kararın yeniden gözden geçirilmesini talep etmiştir. Ayrıca vergi borcu hakkında mahkemece karar verilene kadar iflas etme riskiyle karşı karşıya olması nedeniyle yürütmenin durdurulması talebinde bulunmuştur. Ancak vergi idaresi kararıyla, herhangi bir teminat gösterilmemesi gerekçesiyle, yürütmeyi durdurma talebi reddedilmiştir. Neticede başvuran hakkında iflas işlemleri tamamlanmıştır.

İç hukuk yollarından bir sonuç elde edemeyen başvuran, AİHS'nin adil yargılanmaya ilişkin 6. maddesinin ihlali ve birkaç farklı ihlal iddiasıyla daha Komisyona başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, vergi idaresine yapılan gözden geçirme talebinin sebepsiz yere yaklaşık üç yıl boyunca karara bağlanmaması dolayısıyla vergi idaresinin durumun aciliyetine uygun davranmadığını, bu nedenle mahkeme sürecinin de gereksiz yere uzadığını tespit etmiş ve bu durumun başvuranın mahkemeye etkin başvuru yapmasını engellediği sonucuna varmıştır.

Netice itibariyle AİHM oybirliğiyle, 6. maddenin 1. fıkrası kapsamında başvuranın mahkemeye ulaşma hakkının ihlal edildiğine karara vermiş; adil tazmin olarak da devletin başvurana 15,000 avro manevi tazminat ile masraf ve giderler için de 41,000 avro ödemesine hükmetmiştir.

JULIUS KLOIBER SCHLACHTBOF GMBH ve DİĞERLERİ v. AVUSTURYA DAVASI (4 Nisan 2013; 4 Temmuz 2013 final):

Olay: Düzenleyici bir kuruluş, sığır ve domuz kesimi işiyle uğraşan başvuran şirketlerin prim borçları olduğunu tespit etmiş ve bunlara ilişkin olarak değişen oranlarda ek vergi uygulamıştır. Başvurucular, söz konusu primlerin Avrupa Birliği mevzuatına uygun olmayan finansman faaliyetleri için alındığını iddia etmişlerdir. Ancak itirazları kabul edilmemiştir.

İç hukuk yollarından bir sonuç elde edemeyen şirketler, AİHM'e başvurmuş, ödenmeyen primler nedeniyle düzenleyici bir kuruluş tarafından ek vergi konulmasına ilişkin yargılamaların, Sözleşme'nin 6/1 maddesinin anlamı dahilinde bir mahkeme tarafından karara bağlanmamış olmasından ötürü adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir.

AİHM: Mevcut davada düzenleyici bir kuruluş başvuru şirketlerin ek vergileri ödemesini emretmiştir. Başvurucuların itirazları hakkında bir bakanlık

temyiz mercii olarak karar vermiştir. Düzenleyici kuruluş birtakım idari yetkileri olan bir kamu hukuku organıdır. Bakanlık ise bir idari makamdır. Her ikisi de mahkeme niteliği taşımamaktadır.

Sonuç olarak AİHM, maddenin anlamı kapsamında başvuruçuların mahkemeye erişim hakları bulunmadığı gerekçesiyle, oybirliğiyle Sözleşmenin 6. maddesinin ilk fıkrasının ihlal edildiğine karar vermiş, 4 şirket bakımından devletin, farklı miktarlarda masraf ve gider ödemesine karar vermiş, maddi tazminat taleplerini kabul etmemiş, manevi tazminat talebi de olmadığı için bu konuda karar almamıştır.

SEGAME SA v. FRANSA DAVASI (7 Haziran 2012):⁶⁵⁶

Olay: Başvuran Paris'te bir sanat galerisi işletmektedir. Vergi idaresi başvurana vergi, gecikme faizi ve cezaya ilişkin ihbarname tebliğ etmiştir. Başvuran bir yandan söz konusu verginin, Konsey'in bir direktifine aykırılığını ileri sürmüştü; diğer yandan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi anlamında, ceza yaptırımı olarak görülebilecek olan para cezalarının, hakim tarafından verilmesi gerektiğini iddia etmiştir. Ancak itirazı reddedilmiştir.

İç hukuk yollarından bir sonuç elde edemeyen başvuran, Sözleşme'nin 6/1. maddesi uyarınca mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e müracaat etmiştir.

AİHM: Başvuran 6/1. maddenin gerekliliklerini yerine getiren mahkemeler olan idare mahkemesi ve idari istinaf mahkemesi önünde, vergi ve cezaların kaldırılması için gereken tüm olgusal ve hukuki iddiaları öne sürebilmiştir.

Mahkeme, mevcut olayda, 6/1. maddenin ihlal edilmediğine karar vermiştir.

TRE TRAKTÖRER AB (TTA) v. İSVEÇ DAVASI (7 Temmuz 1989):

Olay: TTA, restoran işletmeciliğiyle uğraşan bir şirkettir. Vergi idaresince şirket hakkında yapılan inceleme neticesinde eksik gelir vergisi beyan edildiği tespit edilmiş, ilave vergi tarhiyatı yapılmış ve belirli bir dönem alkollü içki satışı yapılmış olmasına karşın, gerekli vergiyi ödenmediği gerekçesiyle alkollü içki satış ruhsatı idari bir işlemle iptal edilmiştir.

İdarenin ruhsat iptali ile ilgili kararı, iç hukukta yargısal denetime tabi olmadığından başvuran AİHM'e başvurarak, idarenin bu işlemine karşı iç hukukta

⁶⁵⁶ Kararın özetlenmesinde HUDOC'un internet sitesinde yer alan Türkçe çeviriden yararlanılmıştır. [http://hudoc.echr.coe.int/eng#{"fulltext":\["CASE OF SEGAME SA v. FRANCE - \[Turkish Translation\] summary by the COE Human Rights Trust Fund"\],"documentcollectionid2":\["GRANDCHAMBER","CHAMBER"\],"itemid":\["001-117772"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/eng#{) (Erişim Tarihi: 12.02.2016)

mahkemeye ulaşma hakkının bulunmadığını ve AİHS'in 6. maddesinin ilk iki paragrafının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

AİHM: İdari makamın alkol ruhsatının iptaline ilişkin kararı, iç hukukta yargısal denetime açık değildir. Söz konusu karara karşı yalnızca idari makamlara itirazda bulunulabilmektedir ve bunlar yargısal makam niteliğinde değildir. Bu nedenle olayda mahkemeye başvurma hakkı ihlal edilmiştir.

Sonuç olarak AİHM, altıya karşı bir oyla m. 6/1'in ihlal edildiğine, masraf ve giderler için başvurana 60,000 İsveç kronu ödenmesine karar vermiştir.

II. Mükellef Makul Sürede Yargılanmalı

VASTBERGA TAXİ AKTİEBOLAG VE VULİC v. İSVEÇ DAVASI (23 Temmuz 2002; 21 Mayıs 2003 final):

Olay: Başvuran Vastberga Taxi Aktiebolag bir taksi şirketidir. Diğer başvuran Nino Vulic ise, şirketin hisselerin yarısını elinde bulunduran şirket müdürüdür. Başvuranlar şirket de vergi denetimine tabi tutulmuş ve beyannamesinde tespit edilen usulsüzlük nedeniyle ek vergi ve para cezası ödemelerine karar verilmiştir.

Başvuranlar diğer ihlallerin yanında, vergi incelemesi sürecinin makul bir zaman içerisinde karara bağlanmaması nedeniyle AİHS'in 6. maddesinin ilk fıkrasının ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, başvuranlar için sürecin başlangıcının, 20 Şubat ve 11 Ağustos tarihleri olduğunu, yani vergi idaresi tarafından ek vergi ve vergi cezasının kendilerine uygulanacağına bilgilendirildikleri tarihten itibaren makul sürenin hesaplanması gerektiğini, bu bağlamda ilk başvuran bakımından 20 Şubat 1995'de başlayan sürecin AİHM kararının çıktığı 23 Temmuz 2002 tarihinde halen yüksek idare mahkemesinde devam ettiğini, diğer başvuran bakımından ise 11 Ağustos 1995 tarihinde başlayan sürecin, yüksek idare mahkemesinin 3 Mayıs 2002 tarihli kararıyla sona ermiş olduğunu belirtmiştir. Dolayısıyla ilki için 7 yıl 5 ay; diğeri için de 6 yıl 9 aylık bir süre söz konusudur. Mahkeme, ilk başvurana ilişkin yargılamanın henüz sonuçlanmadığını da dikkate alarak, makul sürenin aşıldığı kanaatine varmıştır.⁶⁵⁷

Sonuç olarak AİHM, diğer ihlalleri de dikkate alarak, oybirliğiyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine, devletin başvurana 20,000 avro manevi tazminat ile masraf ve giderler için de 20,000 avro ödemesine karar vermiştir.

HOZEE v. HOLLANDA DAVASI (22 Mayıs 1998):

⁶⁵⁷ Bir başka davada da AİHM, 7 yıl 3 ay süren yargılamayı makul bulmamıştır. Bkz. Hentrich v. Fransa, 22 Eylül 1994; parag. 57-61.

Olay: Başvuran bir şirketin müdürlüğünü yapmaktadır. 31 Aralık 1981 tarihinde, vergi idaresince yapılan incelemeler neticesinde, şirket hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapılmıştır. Süreç sonunda başvuran, hapis ve para cezasına çarptırılmıştır. Cezai süreç, yüksek mahkemenin karar tarihi olan 1 Aralık 1992 tarihinde sona ermiştir.

Cezai sürecin makul süreyi aştığı iddiasında bulunan başvuran, AİHS'nin 6/1. maddesine dayanarak AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme makul sürenin başlangıç tarihini, başvuru tarihini, şüpheli sıfatıyla sorguya alındığı tarih olarak belirlemiştir. Bitim tarihinde ise tartışma bulunmamaktadır. Buna göre süreç toplamda, 8 yıl 5 ay ve 18 gündür.

Mahkeme, soruşturmanın Ocak 1989'da sonuçlandırıldığını yani başvuru tarihini şüpheli olarak ilk sorgulanma tarihinden itibaren 4 yıl 7 ay geçtiğini, bu sürenin de son derece uzun olduğunu, bu nedenle de bu uzunluğun haklı gerekçeler ortaya konularak inandırıcılığının sağlanması gerektiğini ortaya koymuştur. Vergi kaçakçılığının tespiti için soruşturmayı yapanlar son derece karmaşık bir şirketler ağı ile uğraşmak durumunda kalmışlardır. Bu anlamda çok sayıda tanık dinlenmiştir. Mahkeme dava aşamasındaki sürenin makul olup olmadığı değerlendirilmesinde ise, 3 yıl 10,5 haftalık sürenin, aşırı kabul edilemeyecek makul olduğunu ifade etmiştir.

Sonuç olarak AİHM mevcut davada, ikiye karşı yedi oyla AİHS'in 6/1. maddesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir.

EDITIONS PERISCOPE v. FRANSA DAVASI (26 Mart 1992):

Olay: Başvuran şirket, yeni sanayi ürünlerinin tanıtılması amacıyla bir dergi yayınlamak üzere 1960 yılında kurulmuştur. Başvuran şirket basın kuruluşlarına tanınan bazı vergi muafiyetlerinden yararlanmayı talep etmiştir ancak talebi reddedilmiştir. Ardından şirket tasfiye sürecine girmiştir. Şirket zararının tazmini amacıyla idare mahkemesinde dava açma yoluna gitmiş ve talep ettiği vergi muafiyetinin ayrımcılık yapılarak tanınmaması nedeniyle uğradığı zararın tazminini talep etmiştir. İdare mahkemesi davayı reddetmiştir.

Bunun üzerine başvuran, makul sürede yargılanmadığı iddiasıyla m. 6/1'in ihlal edildiğini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, 12 Kasım 1976 tarihinde başlayan dava sürecinin, 22 Mart 1985 tarihinde yüksek idare mahkemesi tarafından nihai kararın verilmesiyle son bulduğunu tespit etmiştir. Mahkeme yaklaşık 10 yıl süren yargılama sürecinin makul olmadığına kanaat getirmiştir. Zira davanın karmaşık bir yönü yoktur ve başvuran yargılamayı geciktirici hiçbir girişimde bulunmamıştır.

Sonuç olarak AİHM oybirliğiyle, Sözleşme'nin 6/1. maddesinin ihlal edildiğine, masraf ve giderleri için başvurana 50,000 Fransız fransı ödenmesine karar vermiştir.

III. Mükellef Hakkaniyete, Silahların Eşitliği İlkesine Uygun ve Çelişmeli Olarak Yargılanmalı

BENDENOUN v. FRANSA DAVASI (24 Şubat 1994):

Olay: Bendenoun eski sikkeler üzerine ticaret işiyle uğraşmaktadır. Başvuran, kendisi ve şirketiyle ilgili olarak yapılan cezalı vergi tarhiyatlarına karşı idare mahkemesine başvurmuştur. Tüm dosyanın gönderilmesi talep edilmiştir. Ancak Savcılık, vergi kaçakçılığı soruşturması kapsamında kullanıldığı için dosyayı gönderemeyeceğini idare mahkemesine bildirmiştir. Mahkeme Bendenoun ve şirketiyle ilgili olarak açılan davayı reddetmiştir. Ardından yapılan temyiz talebi de reddedilmiştir.

Başvuran, gümrük dosyasın bütününe hiçbir surette ulaşamadığını ve bu nedenle çelişmeli yargılama hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir.

AİHM: Mahkeme, başvuran tarafından talep edilen belgelerin vergi idaresinin kararına dayanak olan belgeler olmadığını, başvuranın dosyanın tamamına ulaşamadığı için hakkındaki suç iddialarına karşı savunma yapamadığını gösteren bir hususun tespit edilemediğini, başvurucunun ceza davası sırasında hemen hemen bütün belgelere ulaştığını belirlemiştir.

Sonuç olarak AİHM oybirliğiyle 6/1'e uygun davranıldığına, belge temin edilmemesinin savunma hakkının veya silahların eşitliği ilkesinin ihlaline yol açmadığına karar vermiştir.

J.J. v. HOLLANDA DAVASI (27 Mart 1998):

Olay: Başvuran, serbest olarak çalışmakta ve vergi danışmanlığı yapmaktadır. Başvuran hakkında cezalı gelir vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Başvuran bu karara karşı dava açmış ve davası reddedilmiştir. Bir üst merciye yapılan başvuruda ise başsavcının mütalaası yüksek mahkemeye sunulmuştur. Ancak başvuran bu mütalaanın bir kopyasına, yüksek mahkeme dava hakkında karar verene kadar ulaşamamıştır. Neticede yüksek mahkeme başvuranın temyiz talebini reddetmiştir.

Bunun üzerine başvuran, başsavcının yüksek mahkemeye sunmuş olduğu mütalaaya ulaşamaması ve bu nedenle cevap verememesi nedeniyle, Sözleşmenin 6/1. maddesinin ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, yüksek mahkemede görülen davada başvuran hakkında cezai bir isnatta bulunulduğunu, bu bağlamda başsavcının mütalaasının önemli

olduğunu, başvuranın yanıt verme olanağına sahip olamamasının çelişmeli yargılama hakkını ihlal ettiğini karara bağlamıştır.

Sonuç olarak AİHM, oybirliğiyle Sözleşmenin 6/1. maddesinin ihlal edildiğine, devletin masraf ve giderler için başvurana 1,000 NLG ödemesine hükmetmiştir.

CHAMBAZ v. İSVİÇRE DAVASI (05.04.2012; 05.07.2012 final):⁶⁵⁸

Olay: Başvuran Chambaz halen Bermuda'da oturan, 1954 doğumlu bir İsviçre vatandaşıdır. Başvuranın tüm gelirlerini beyan etmediğini tespit edilmiştir. Başvurucu da bu idari işleme itiraz etmiştir. İtirazının değerlendirilmesi sırasında ise kendisinden istenilen çeşitli bilgi ve belgeleri sağlamayı reddetmiştir. Başvuranın itirazları reddedilmiştir. Ayrıca kendisinden istenen çeşitli belgeleri sağlamayı ret etmesi sebebiyle, para cezası ödemesi emri de kendisine tebliğ edilmiştir. Başvuranın bu ödeme emirlerine karşı açtığı dava da reddedilmiştir.

Başvuran yargılama esnasında silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiğini iddia ederek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: AİHM ilk derece yargılamalarında yapılmış hataların, Federal Mahkeme'nin kendi değerlendirmeleri sırasında düzeltilmediğini tespit etmiştir.

AİHM oyçokluğuyla, başka hak ihlallerine ilave olarak, kovuşturma makamlarının bir vergi davasında, başvuranın düzenlenen kanıtlara erişim hakkına saygı göstermediği sonucuna varmıştır. AİHM; AİHS'in 41. madde (hakkaniyete uygun tazmin) talebi yönünden; İsviçre Devleti'nin maddi tazminat olarak başvurucuya 3.599 avro ve masraf ve harçlar için de 7.198 avro ödemesine karar vermiştir.

MIALHE v. FRANSA DAVASI (NO. 2) (26 Eylül 1996):

Olay: Bay Mialhe, hem Fransız hem de Filipinler vatandaşıdır ve bir süre Filipinler'in Bordeaux fahri konsolosluğu görevini yürütmüştür. Mialhe aynı zamanda Toulouse konsolosluk sorumlusudur. Vergi dairesi başvurana, banka hesap bilgilerini getirmesi talimatında bulunmuştur. Ancak başvuran söz konusu evrakların gümrük idaresi tarafından el konulmuş olması sebebiyle onları getiremeyeceğini idareye bildirmiştir. Vergi idaresi ilave vergi tarhiyatı yapmıştır.

Bunun üzerine başvuran, gelir idaresinin elindeki bütün belgelere erişememesinin idari aşamada silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğu; ceza yargılaması sırasında da savunma hakkını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuş ve AİHS'in 6. maddesinin ilk fıkrasının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

⁶⁵⁸ Karar metni Fransızca olduğundan kararın özetlenmesinde İngilizce ve Türkçe çevirilerden faydalanılmıştır. Bkz. <http://www.ndfr.nl/Pdf/echr-11663-04.pdf> (Erişim Tarihi: 22.03.2016) ve **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 86, S. 2012/4, Temmuz-Ağustos 2012, ss. 518-521.

AİHM: Mahkeme, talep edilen tüm belgelerin ceza dosyası kapsamında başvuranın erişimine uygun bulunduğunu, dosyanın yetkililerce gönderilen tüm belgeleri içermemesine karşın, ceza dosyasına tüm belgelerin hakim talebiyle eklendiğini, yani bazı belgelerin bazı aşamalarda verilmemiş olmasının, başvuranın savunma hakkını ve silahların eşitliği ilkesini ihlal etmediğini ifade etmiştir.

IV. Mükellef Aleni Olarak Yargılanmalı

JUSSILA v. FİNLANDİYA DAVASI (23 Kasım 2006):

Olay: Başvuran tamirathanesinde araba tamiri işiyle uğraşmaktadır. Vergi idaresi tarafından başvuranın beyannamesinde birtakım yanlışlıklar tespit edilmiş, başvuranın defterlerinde birtakım eksikliklere rastlanmıştır ve başvurana vergi cezası kesilmiştir. Bunun üzerine başvuran idare mahkemesine başvurmuş; duruşma yapılması talebinde bulunmuştur. İdare mahkemesi sözlü duruşmanın gereksiz olduğunu, gereken bilgilerin taraflarca yazılı olarak bildirildiğini belirtmiş ve başvuranın iddialarını reddetmiştir.

Başvuran, hakkında uygulanan vergi cezasıyla ilgili olarak açtığı davada, duruşma talebinin reddi nedeniyle yapılan yargılamanın adil olmadığını, bu durumun Sözleşme'nin 6. maddesine aykırı olduğunu ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, başvuranın duruşma talep etme hakkına sahip olmasını da göz önünde bulundurmıştır. Bu noktada duruşmanın gerekli olup olmadığı konusunda yerel mahkemeler karar vermektedir. Dava konusu olayda da idare mahkemesi gerekçeli olarak duruşma talebini reddetmiştir. Süreç boyunca başvuranın, vergi idaresinin tüm iddialarına karşı yorum yapma imkânına da sahip olduğunu tespit eden Mahkeme, söz konusu cezanın miktarının düşüklüğünü de vurgulayarak, üçe karşı on dört oyla 6. maddenin ihlal edilmediği sonucuna varmıştır.

PAKOZDI v. MACARİSTAN DAVASI (25 Kasım 2014; 23 Mart 2015):

Olay: Denetim raporu ile başvuranla babasının ifadeleri ve yorumları dikkate alınarak başvuran hakkında ilave gelir vergisi tarh edilmiş; para cezası ve faiz uygulanmıştır. Bunun üzerine yargı yoluna başvurulmuştur. Tek yargıçlı bölge mahkemesinde görülen duruşmada vergi idaresinin kararı bozulmuştur. Bunun üzerine vergi idaresi bir üst mahkemeye başvurmuştur. Üç yargıçtan oluşan üst mahkeme duruşma yapmaksızın toplanmış ve vergi idaresinin kararını haklı bulmuştur.

Başkaca tüketebileceği bir iç hukuk yolu kalmayan başvuran, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme temyizinin de yargılama sürecinin bir uzantısı olduğunu ve 6. maddede yer alan teminatlarla tabi olacağını hatırlatarak değerlendirmelerine başlamış ancak, hem hukuki hem maddi durumun incelendiği temyiz mahkemelerinde bile, her durumda sözlü yargılama yapılmasının gerekmediğini de yinelemiştir. Temyiz mahkemesinin yargılaması tüm kanıtların genel bir değerlendirilmesini temel alıyorsa, başvuranın beraatını değiştirecekse adalet, başvuranın itirazları bakımından güvenli bir fırsat verilmesini gerektirmektedir.

Mahkeme başvuranın duruşma talebinde bulunmamasının bir vazgeçme olarak kabul edilebilir olup olmadığını değerlendirmiş ve duruşma talebinde bulunulmamasına belirleyici bir önem yüklememiştir. AİHM, mevcut davada kanıtlar bakımından resmi kurallar bulunmadığını, mahkemenin her türlü delili kabul etmede özgür olduğunu belirtmiş, bu nedenle bir davada tanığın ve olasılıkla babasının dinlenmesinin adil yargılanma bakımından doğru olacağına kanaat getirmiştir.

Sonuç olarak AİHM, ikiye karşı beş oyla Sözleşmenin 6/1. maddesinin ihlal edildiğine, başvurana 7,500 avro manevi tazminat ile masraf ve giderler için 2,000 avro ödenmesine karar vermiştir.

V. Hakkında Suç İsnadı Bulunan Mükellef, Hukuka Göre Suçlu Olduğu Kanıtlarıncaya Kadar Masum Sayılmalı (Masumiyet Karinesi)

A.P., M.P. ve T.P. v. İSVİÇRE DAVASI (29 Ağustos 1997):

Olay: Bu davada başvuranlar 1984 yılında ölen Bay P.'nin eşi ve oğulları olarak mirasçı konumunda bulunmaktadır. Vergi idaresi şirketin defterleri üzerinde inceleme gerçekleştirmiş ve mirasbırakanın ölümünden önce bazı vergilerin ödenmediği gerekçesiyle vergi kaçakçılığı yapıldığı tespit edilmiştir. Bu nedenle de mirasçılar hakkında hem dava açılmış hem de para cezası uygulanmıştır.

Başvuranlar mirasbırakanın işlediği vergi suçu bakımından masum olduklarını dile getirerek karara itiraz etmişlerdir. İdare mahkemesi de masum olduklarına kanaat getirmiş ve vergi suçu nedeniyle para cezası salınmasının hukuksuz olduğuna karar vermiştir. Ancak vergi idaresi karara uymamış ve başvuranların ölenin ödenmemiş olan borçlarını ödemelerini istemiş ve haklarında para cezası uygulanmıştır. Yapılan itirazlar da sonuç vermemiştir.

Bunun üzerine başvuranlar, kişisel kusurlarına bakılmaksızın Bay P.'nin işlemiş olduğu suçtan ötürü mahkum edildiklerini, bu nedenle Sözleşmenin 6/2. maddesinin ihlalini ileri sürerek Mahkemeye başvurmuşlardır.

AİHM: Mahkeme ölenin cezai sorumluluğunun devam etmemesinin ceza hukukunun temel kurallarından olduğunu belirtmiştir. Mahkemeye göre, m. 6/2'de yer alan masumiyet karinesi de bunu gerektirmektedir. Ölenin suçunun miras olarak

geçmesi, hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir toplumda ceza adaleti standartları ile bağdaşmayacağından, m. 6/2'nin ihlal edildiğine karar verilmiştir.⁶⁵⁹

AİHM, ikiye karşı yedi oyla 6/2'nin ihlal edildiğine ve oybirliğiyle masraf ve giderlere karşılık olmak üzere devletin başvuranlara 7,000 İsviçre Frangı ödemesine karar vermiştir.

JANOSEVIC v. İSVEÇ DAVASI (23 Temmuz 2002; 21 Mayıs 2003 final):

Olay: Mükellefin yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye ulaşabilmesi başlığı altında detaylarına değinilen Janosevic davasında başvuran, m. 6/1 yanında m. 6/2 kapsamında masumiyet karinesi ihlali iddiasında da bulunmuştur.

Yerel hukuka göre, vergi cezası, kasit veya ihmal aranmaksızın objektif sorumluluk esasına dayanmaktadır. Ancak belirli şartlar mevcut olduğunda ceza ya hiç kesilmemekte ya da terkin edilmektedir. Bu anlamda cezanın terkin için bir neden bulunduğunu ispat yükü vergi mükellefindedir. Janosevic de, cezanın kesilmemesi veya terkin edilmesi gerektiği yolundaki iddiası bakımından neredeyse aşılamayacak derecede büyük bir ispat yükü altında kaldığı, bunun sonucunda da suçluluğunun varsayıldığı iddiasında bulunmuştur.⁶⁶⁰

AİHM: Mahkeme, söz konusu olayda mazur görülebilecek bir durumun varlığının kanıtlanması görevinin mükellefin üzerinde olduğunu, İsveç otoritelerinin İsveç vergi sistemi kapsamında bir karineden yararlandığını, mükellefin bu karineyi çürütmesi gerektiğini belirtmiştir. Mahkemeye göre, amaç ile araç arasında makul bir denge olması, sözleşmecî devletlerin karine öngörürken korunan çıkar ile savunma hakkı arasında adil dengenin sağlanması gerekmektedir. Mevcut davada, başvuranın çürütülmesi zor bir karine ile karşı karşıya kaldığına, ancak orantılılık ilkesine uyulduğuna, savunma hakkının yeterli düzeyde kullanıldığına karar verilmiştir.

Açıklanan tüm bu sebeplerin ışığı altında Mahkeme, mükellefin verdiği bilgileri temel alan bir vergi sisteminin, bilginin yanlış veya eksik olması durumunda yaptırım öngörmemesi halinde tamamen işlevsel olamayacağını, söz konusu bu yaptırımların kesin olarak belirlenmiş standartlara bağlanması gerektiğini, İsveç hukukunda öngörülmüş olan karinenin de makul sınırlar içinde kaldığını ve savunma hakkını engellemediğini karara bağlamıştır.

⁶⁵⁹ Aynı yönde görüş için bkz. E.L., R.L ve J.O.-L. v. İsviçre Davası; 29 Ağustos 1997; parag. 53.

⁶⁶⁰ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 136-137.

VI. Mükellef Kendisini, Bizzat Seçeceği Bir Avukat Aracılığıyla Savunabilmeli; Eğer Yeterli İmkânı Yoksa Ücretsiz Hukuki Yardım (Adli Yardım) Alabilmeli; Avukat-Müvekkil Gizliliği Kapsamında Görüşme Yapabilmeli

KHODORKOVSKIY ve LEBEDEV v. RUSYA DAVASI (25 Temmuz 2013; 25 Ekim 2013):

Olay: Başvuranlar AİHS'in pek çok maddesinin ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Burada yalnızca avukat-müvekkil gizliliği yönünden yapılan ihlal iddiası ve Mahkemenin verdiği karar üzerinde durulacaktır. Başvuranlar, avukatlarıyla gizlilik taşıması gereken ilişkilerinin ciddi bir biçimde engellendiğini ve bu doğrultuda AİHS m. 6/3-c kapsamında korunan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir.

Başvuranlar, avukatlardan birinin ofisinde yapılan aramanın ve bu şekilde pek çok dosyaya el konulmasının hukuka aykırı olduğunu, bu dosyalarda avukatların müvekkilleriyle ilgili kişisel notlarının bulunduğunu, cezaevi yetkililerinin başvuranlar ve avukatları arasındaki tüm belgeleri dikkatlice incelediğini, başvuranlara avukatlarından gelen belgelerin ancak hapisane yetkililerince incelenmesi şartıyla ulaştırıldığını, müvekkil-avukat görüşmelerinin özel dinleme cihazlarıyla donatılmış salonda yaptırıldığını, duruşmalarda avukatlardan bir metre uzakta bulunan kafeslere konduklarını, muhafızların iletişimlerini engellediğini, kaçmaya teşebbüs etmemelerine rağmen böyle bir kısıtlamaya maruz kaldıklarını iddia etmişlerdir.

AİHM: Mahkeme, duruşma dışında sanığın avukatıyla iletişim kurabilmesinin adil yargılanma hakkının temel gereksinimlerinden olduğunu vurgulamıştır. Ardından Mahkeme avukatın ofisinde yapılan aramaların avukat-müvekkil gizliliğini ihlal edip etmediği değerlendirilmiş ve söz konusu olayda böyle bir müdahaleyi gerekli kılan bir zorlayıcı sebebin ortaya konulmadığını tespit etmiştir. Ayrıca hükümetin avukatın sahip olabileceği bilgiler, bunların önemi ve başka bir yolla elde edilemeyeceği hakkında hiçbir açıklamada bulunmadığı, aramanın usuli kurallara uyulmadan gerçekleştirildiği de dikkate alınarak, avukatın ofisinde yapılan aramanın ciddi bir biçimde müvekkil-avukat gizliliğini ihlal ettiği ve arama ve el koymanın keyfi olduğu sonucuna varılmıştır.

Avukat-müvekkil gizliliğinin ihlali iddiası, hapisane yönetiminin avukatların müvekkilleri ile yaptığı yazışmaları incelemesi noktasında da ele alınmıştır. Mahkeme, mutlak olmamakla birlikte, avukatın tutuklu müvekkili ile yapmış olduğu görüşmede aldığı notların, taslakların ve diğer tüm belgelerin ayrıcalıklı olduğunu, bu ayrıcalıklı gizliliğin ancak hapisane yetkililerince güvenlik tehlikesi yaratması,

ayrıcalığın kötüye kullanımı, halinde bertaraf edilebileceğini, ancak olayda böylesine makul bir sebep ortaya konmaksızın ve mesleğin kötüye kullanıldığına dair bir belirti bulunmaksızın, avukat-müvekkil arasındaki tüm yazışmaların şüpheli olarak kabul edildiğini tespit etmiştir. İlaveten, hapisane yetkililerince inceleme yapılmamışsa, belgelere el konulmasına imkân veren kuralın da haksız olduğu sonucuna varılmıştır.

Daha sonrasında Mahkeme, duruşma aşamasında avukat-müvekkil gizliliğinin sağlanıp sağlanmadığını araştırmıştır. Mahkeme, duruşma sırasında ve duruşmaya ara verildiğinde, avukatların müvekkillerine 50 cm'den fazla yaklaştırılmadığı, bu mesafeden yapılan özel konuşmaların da muhafızlarca rahatlıkla dinlenebileceği sonucuna varmıştır. Ayrıca mevcut davada, tutukluların içinde bulunduğu metal kafes ve kafesin çevresindeki muhafızlar nedeniyle duruşma sırasında başvurular ile avukatları arasında özel iletişim fırsatı olmamıştır.

Sonuç olarak Mahkeme hem soruşturma hem de yargılama süresince, başvuruların avukatlarıyla gizli iletişim hakkının gereksiz kısıtlamalara tabi tutulduğuna, bu durumun uyumsuz bir müdahale teşkil ettiğine ve Sözleşmenin 6/3-c'de yer alan hakkı ihlal ettiğine oybirliğiyle karar vermiştir. Bunun yanında Sözleşmenin birkaç maddesinin daha ihlaline karar veren Mahkeme başvurana 10.000 avro manevi tazminat ödenmesine hükmetmiştir.

VII. Mükellef Tanık Dinletebilmeli

KHODORKOVSKIY ve LEBEDEV v. RUSYA DAVASI (25 Temmuz 2013; 25 Ekim 2013):

Olay: Detaylarına daha önce değinilen bu davada başvurular, haklarındaki mahkumiyet kararının kabul edilemez ve güvenilemez delillere dayanılarak verildiğini, kovuşturma, iddia ve savunma süreçlerinde delillerin değerlendirilmesinde uyumsuzluklar bulunduğunu ve AİHS'in 6/3-d maddesinin ihlal edildiğini ileri sürmüşlerdir.

Başvurular ilk olarak, tüm süreç boyunca tanıklarının başsavcılık tarafından manipüle edilmeye çalışıldığını, ikinci olarak savcılığın ürettiği delillerin güvenilir ve yanlış olduğunu, üçüncü olarak savcılığın dayandığı delillerin savunma tarafından testinin mümkün olmadığını, dördüncü olarak savunma tarafından sunulan birtakım önemli delillerin mahkeme tarafından keyfi bir biçimde reddedildiğini ve son olarak da hükmün dava dosyasından kaybolan ya da hiç var olmayan delillere dayanılarak verildiğini iddia etmişlerdir.

AİHM: Mahkeme, delillerin toplanması ve değerlendirilmesiyle ilgili olarak, başvuruların yapmış olduğu şikayeti beş gruba ayırmış ve değerlendirmelerini bu

kapsamda yapmıştır. Buna göre öncelikle, savcılık tarafından tanıkların korkutulduğu iddialarının gerçekliği araştırılmıştır. Mahkeme dava konusu olayda savcılığın tanıkları korkuttuğuna ilişkin bir kanıt elde edememiş ve kötü niyetle harekete ilişkin hiçbir bulguya rastlamamıştır. Bu nedenle bir ihlal bulunmamaktadır.

İkinci olarak, savcılığın delillerinin yanlış ve güvenilmez olduğu iddiaları incelenmiştir. Bu yöndeki pek çok iddiayı tek tek değerlendiren Mahkeme, mevcut davada araştırmacıların güçlerini kötüye kullandığına dair hiçbir bulguya rastlamamıştır. Bu nedenle başvuranların adil yargılanma hakkı, bu husus kapsamında da ihlal edilmemiştir.

Üçüncü olarak, savunmanın tanıkları çapraz sorguya çekememesi üzerinde durulmuştur. Dava konusu olayda başvuranlar hakkındaki suçlamalarla doğrudan ilgili iki önemli tanık, sanıklarca sorguya çekilememiştir. Özellikle de tanık ifadelerinin mahkumiyet kararına sebebiyet vermesi halinde, bu tanığın duruşmada hazır olması ve sorgulanması gerekmektedir. Ancak başvuranlar bu iki tanığa soru sorma olanağına sahip olmamışlardır. Bu nedenle de Mahkeme ihlal olduğu sonucuna varmıştır.

Dördüncü olarak, savunmanın getirdiği bilirkişi beyanının mahkemece kabul edilmediği iddiasının, adil yargılanma hakkı üzerindeki etkisi araştırılmıştır.

Mahkeme, yerel mahkemelerin önerilen birtakım delilleri gereksiz ve ilgisiz bulma konusunda karar verebileceğini, bu konuda takdir yetkisi bulunduğunu belirtmiştir. Bilirkişi raporları geldikten sonra da, bu raporların içeriğinin ilgisiz ve gereksiz olduğuna karar verme yetkisi de yine yerel mahkemelerdedir. Mahkeme savunma ile iddia makamı arasında dengesizlik yaratıldığına ve silahların eşitliği ilkesine aykırı davranıldığına kanaat getirmiştir. Çünkü iddia makamı bilirkişi seçmek, bunları mahkemede dinletmek olanağına sahipken, savunma bu imkânlardan yoksun bırakılmıştır.

AİHM, delillere ilişkin olarak diğer iddiaları değerlendirmeye ihtiyaç görmemiş ve oybirliğiyle Sözleşmenin 6/1. maddesiyle bağlantılı olarak 6/3-d maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Daha önce de belirtildiği gibi Mahkeme, başvurana 10.000 avro manevi tazminat ödenmesine hükmetmiştir.

VIII. Mükellef Gerektiğinde Tercüman Hizmetinden Bedelsiz Olarak Yararlanabilmeli

CUSCANI v. BİRLEŞİK KRALLIK DAVASI (24 Eylül 2002; 24 Aralık 2002 final):

Olay: İtalyan başvuran Cuscani, Newcastle'da bir restoranın yöneticisidir. Başvuran KDV kaçakçılığı şüphesiyle tutuklanmıştır. Bir duruşmada başvuranın

avukatı ilk kez müvekkilinin İngilizcesinin çok kötü olduğu gerekçesiyle bir sonraki duruşmada bir tercümanın hazır edilmesini mahkemeden talep etmiştir. Ancak bir sonraki duruşmada, talimata rağmen, profesyonel bir tercümanın mevcut olmadığı anlaşılmıştır. Bunun üzerine duruşma hakimi başvuranın tercümanlığını yapabilecek bir kimsenin salonda mevcut olup olmadığını araştırmıştır. Başvuranın avukatı da, başvuranın kardeşinin tercüme için hazır olduğunu kaydetmiş ancak duruşma süresince böyle bir yararlanma gerçekleşmemiştir.

Temyizden de istediği sonucu elde edemeyen başvuran, yargılanması sırasında adil davranılmadığını, duruşmaları anlamadığı için takip edemediğini, tercüman imkânından yararlandırılmadığı için yeterli savunma yapamayıp suçlu bulunduğunu ileri sürerek, Sözleşmenin 6/3-e maddesinin ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, duruşma hakiminin bir sonraki duruşmaya tercüman çağırdığını, hakimin böylece başvuranın kavrama sorunu olduğunu net bir biçimde ortaya koyduğunu gözlemlemiştir. Bu bağlamda ihtiyaç halinde kardeşin yardımından yararlanabilmesi olanağı da tanınmıştır. Mahkeme, başvuranın tercüman ihtiyacının bulunup bulunmadığının değerlendirme görevinin mahkemeye ait olduğuna, ulusal mahkemenin bu ihtiyacın değerlendirilmesini sanığa bırakamayacağına, ifade sorunları olduğunu belirlediği sanığın duruşmasında sanığın istediği takdirde başvurmasını sağlayacak şekilde tercümanın yalnızca hazır bulunmasının yeterli olmadığına karar vermiştir.⁶⁶¹

AİHM, oybirliğiyle dava konusu olayda Sözleşmenin 6/1. maddesiyle bağlantılı bir biçimde 6/3-e maddesinin ihlal edildiğine, masraf ve giderler için de 2,200 avro ödenmesine karar vermiştir.

IX. Mükellef Kendi Aleyhine Beyan ve Kanıt Sürmeye Zorlanmamalı (Susma Hakkı)

FUNKE v. FRANSA DAVASI (25 Şubat 1993):

Olay: Bay Jean-Gustave Funke, satış temsilcisi olarak çalışmakta ve Fransa'da yaşamaktadır. Gümrük idaresi başvurudan birtakım belgeleri getirmesini talep etmiştir. İdare ile işbirliği yapmayı reddettiği için hakkında açılan dava neticesinde başvuran para cezasına çarptırılmıştır.

Bunun üzerine, başka iddialarının yanı sıra, kendisinden istenen belgeleri vermemesi nedeniyle cezalandırılmasının Sözleşmenin 6/1. maddesi kapsamında adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini, kendisi aleyhine kanıt göstermeye zorlandığını,

⁶⁶¹ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 134.

Fransız otoritelerinin istenen belgeleri başka yollarla temin etmesinin de mümkün olduğunu ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme gümrük idaresinin, başka yollarla elde edebileceği delilleri elde etme konusunda yeteneksiz veya isteksiz oluşu nedeniyle, kanıt sağlamak için başvurunu zorladığını gözlemlemiştir. Bu nedenle AİHM 8'e karşı 1 oyla, diğer hak ihlallerine ilave olarak, bireyin sessiz kalma, kendi aleyhine beyanda bulunmama ve kanıt sunmaya zorlanmama hakkının ihlal edildiğine, devletin başvurana 50,000 Fransız Frangı manevi tazminat ile masraf ve giderleri için 70.000 Fransız Frangı ödemesine karar vermiştir.

J. B. v. İSVİÇRE DAVASI (3 Mayıs 2001; 3 Ağustos 2001 final):

Olay: Başvuran kayak eğitmenidir. Başvuran kendisinden istenen bilgi ve belgeleri idareye vermemiştir. Bunun üzerine hakkında cezalı vergi tarhiyatı gerçekleştirilmiştir ve dört adet disiplin cezası kesilmiştir.

Başvuran kendisini suçlamasına yol açabilecek bir biçimde belgeleri vermeye zorlanmasının adil olmadığını belirterek, Sözleşmenin 6. maddesinin 1. fıkrasının ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Bir kişinin kendini suçlamama hakkı, bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı ve eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayandığını, yetkililerin vergi tarh edebilmek için başvurucuyu geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorladıklarının anlaşıldığını ifade ederek, Sözleşmenin 6/1'deki kendini suçlamama hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.⁶⁶²

Sonuç olarak oybirliğiyle, 6/1'in ihlal edildiğine karar verilmiş, devletin başvurana 2,000 İsviçre Frangı maddi tazminat ile masraf ve giderler için 10,409 İsviçre Frangı ödemesine karar verilmiştir.

CHAMBAZ v. İSVİÇRE DAVASI (05.04.2012; 05.07.2012 final):⁶⁶³

Olay: Detaylarına silahların eşitliğine uygun yargılama kısmında değinilen bu davada başvuran, AİHS'in 6/1 maddesi kapsamında susma hakkının ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Vergi kaçakçılığı iddiası ile ilgili konularda bir soruşturma devam ederken ve buna bağlı olarak başvuranın sessiz kalma hakkını kullanmış olması sonucunda, İsviçre Mahkemeleri; para cezası vererek başvurunu, kendinin suçlu

⁶⁶² YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 144.

⁶⁶³ Karar metni Fransızca olduğundan kararın özetlenmesinde İngilizce ve Türkçe çevirilerden faydalanılmıştır. Bkz. <http://www.ndfr.nl/Pdf/echr-11663-04.pdf> ve **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 86, S. 2012/4, Temmuz-Ağustos 2012, ss. 518-521.

olduğunu kabullenmeye zorlamıştır. Bu sebeple AİHM susma hakkı kapsamında AİHS'in 6/1. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

Netice itibariyle AİHM oyçokluğuyla, diğer hak ihlallerine ilave olarak kovuşturma makamlarının bir vergi davasında, başvuranın kendini suçlamadan temize çıkarmak hakkına saygı göstermediği sonucuna varmıştır. AİHM; AİHS'in 41. madde kapsamında hakkaniyete uygun tazmin talebi yönünden; İsviçre Devleti'nin maddi tazminat olarak başvurucuya 3.599 avro ve masraf ve harçlar için de 7.198 avro ödemesine karar vermiştir.

X. Hukuki Kesinlik ve Hukuki Güvenlik İlkelerinin Uygulanması

TEREM LTD, CHECHETKIN ve OLIUS v. UKRAYNA DAVASI (18 Ekim 2005; 18 Ocak 2006 final):

Olay: Bu davada birinci başvuran Terem Ltd bir Ukrayna şirkettir. İkinci ve üçüncü başvuranlar ise, ilk başvuran şirketin sahipleri olan Bay Chechetkin ve Bay Olius'dur. Şirkete ait mülkiyet ve finansal verilere ilişkin evraklar, vergisel mevzuata uygunluğunun kontrolü amacıyla mali polis tarafından ele geçirilmiştir. İlk başvuranın malvarlığının büyük bir kısmı mali polis departmanınca sahipsiz mal olarak ilan edilmiştir. Sonrasında bu malların satışına karar verilmiştir. Bunun üzerine ikinci ve üçüncü başvuranlar, bu işlem hakkında mahkemeye şikayette bulunmuşlardır.

Mahkeme başvuruları haklı bulmuş hukuka aykırı olarak verilen satış kararı idare mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Ancak mahkeme kararıyla ilk başvuranın kazandığı edinimler büyük ölçüde yerine getirilmemiştir. Bunun üzerine başvuranlar, yargı kararlarının yerine getirilmemesi nedeniyle 6. madde kapsamında adil yargılanma haklarının ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuşlardır.

AİHM: Mahkeme, yargı kararlarının uygulanması bakımından, devlet borçlarının ödenmesinde ödeneklerin biraz gecikebileceğini kabul etmektedir. Bununla birlikte Mahkeme, birbirini izleyen iki yıl boyunca bu durumun süregelmesinin normal olmadığını belirtmiştir. Dava dosyasından, devletin bu gecikmeyi telafi için herhangi bir adım atmadığını da gözlemleyen Mahkeme oybirliğiyle, AİHS m. 6/1'in ihlal edildiğine karar vermiştir. Karar metninde herhangi bir tazminat öngörülmemiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ YARGISININ AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ İÇTİHATLARINA UYUMU

Adil yargılanma ibaresi metne, 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun'un⁶⁶⁴ 14. maddesi ile işlenmiştir. Sözleşme'ye kıyasla, Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan bu düzenleme, madde kapsamını açık bir biçimde ele almamaktadır. Bu nedenle AYM bir bireysel başvuru kararında, hakkın kapsam ve içeriğinin, AİHS'in 6. maddesi çerçevesinde belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir.⁶⁶⁵

Amacı ve hedefi, adaletin belli bir yargısal sürecin sonucunda dağıtılmasının sağlanması ve güvence altına alınması olan bu hak, Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde de şöyle ifade edilmektedir: "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz."

AİHS'in 6. maddesinde adil yargılanma hakkına dair hükümler, Anayasa'nın hak arama hürriyetine ilişkin 36. maddesinin dışında, kanuni hakim güvencesine ilişkin 37., mahkemelerin bağımsızlığına ilişkin 138., hakimlik ve savcılık teminatına ilişkin 139., hakimlik ve savcılık mesleğine ilişkin 140. ve duruşmaların açık, kararların gerekçeli olmasına ve davaların mümkün olan süratle sonuçlandırılmasına ilişkin 141. maddelerinde esas olarak öngörülmektedir.

Vergi uyumsuzluklarının adil yargılanma hakkı karşısındaki durumu, daha önce açıklandığı üzere, son derece tartışmalıdır. AİHM'in konuya bakışı üzerinde daha önce durulduğu için bu bölümde yalnızca AYM'nin konuyu değerlendirmesi üzerinde durulacaktır.

Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinin ilk fıkrasına 3.10.2001 gün ve 4709 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle eklenen ibare ile "**herkesin**" adil yargılanma hakkına sahip olduğu kabul edilmiştir. Bu noktada dikkat çekilmesi gereken nokta, söz konusu anayasal hakkın, AİHS'in 6. maddesinde, maddenin **uygulama alanı ile ilgili olarak çizilen sınırlara tabi olmadığıdır**. Dolayısıyla; bir idari davada, adil yargılanma hakkının söz konusu edilebilmesi için, davanın

⁶⁶⁴ 17.10.2001 tarihli ve 24556 sayılı RG

⁶⁶⁵ Bkz. 2013/2041 başvuru numaralı ve 10.06.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 18.

konusunun medeni hak ve yükümlülükler ya da idari cezalara ilişkin olması gerekmemektedir. Yani konusu medeni hak ve yükümlülükler ilişkin olmayan veya idari cezayı konu edinmeyen örneğin, vergi aslı ile ilgili idari davalarda da tarafların, yargılamanın adil yargılama ilkesine uygun olarak yapılmasını isteme hakları, söz konusu değişiklikle, anayasal güvence altına alınmış bulunmaktadır.⁶⁶⁶

Konuyu Anayasa Mahkemesine yapılan birkaç bireysel başvuru kapsamında değerlendirmeyi doğru buluyoruz. İlk karar, 2013/4413 başvuru numaralı ve 21.11.2013 karar tarihli bireysel başvuru kararıdır. Bu davada başvuru, *“muhtasar beyanname üzerinden yapılan tahakkuka karşı açtığı davada, dayanak kanun maddesinin Anayasa’ya aykırılığını ileri sürmesine karşın mahkemece bu iddianın ciddiye alınmadığını, oysa bir başka mahkemenin bu iddiayı ciddiye alarak itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine götürdüğünü ve maddenin Anayasa’ya aykırı bulunarak iptal edildiğini, iptal kararı üzerine yargılamanın yenilenmesini istediğini ancak mahkemece yargılamanın yenilenmesi sebepleri dar yorumlanarak istemin reddedildiğini, söz konusu kararlar nedeniyle Anayasa’da güvence altına alınan hukuk devleti ilkesi ile mülkiyet hakkının ihlal edildiğini”* ileri sürmüştü ve tazminat talebinde bulunmuştur.

Anayasa Mahkemesi bu başvuruyu mülkiyet ve adil yargılanma hakları açısından ele almış ve adil yargılanma hakkı kapsamındaki iddiaları, konu bakımından yetkisizlik kapsamında değerlendirmemiştir. Bu karar Anayasa Mahkemesinin vergi aslına yönelik bir uyuşmazlığı adil yargılanma hakkının kapsamı içerisinde değerlendirdiği ilk karar olması nedeniyle son derece önemlidir. Ancak bu kararda, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan başvuruların adil yargılanma hakkının kapsamına girip girmediği konusunda, konu bakımından yetkiyle ilgili bir değerlendirmede bulunulmamıştır.⁶⁶⁷

İkinci karar, 2013/596 başvuru numaralı ve 08.05.2014 karar tarihli bireysel başvuru kararıdır. Bu kararda, vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı başvuruların hakkın kapsamına girip girmediği tartışılmıştır. Bu başvuruda başvuru, hakkında tarh edilen KDV ve vergi ziyai cezasına ilişkin açılan iptal davasının reddi nedeniyle, Anayasa’nın 10, 36. ve 73. maddelerinde tanımlanan hakların ihlalini ileri sürülerek, ihlalin tespiti ile vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı nedeniyle uğranılan maddi zararın tazminine karar verilmesini talep etmiştir. Burada yalnızca adil yargılanma hakkı ihlaline ilişkin değerlendirmelere değinilecektir.

⁶⁶⁶ CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 77-78.

⁶⁶⁷ KAPLAN, Recep ve YILMAZOĞLU, Yunus Emre, a.g.m., s. 459.

Anayasa Mahkemesi, konu bakımından yetkiyi incelediği bölümde, vergi uyuşmazlıklarında bireysel başvuru hakkının uygulanabilirliği hakkında önemli açıklamalarda bulunmuştur. AYM, hukuk sistemimizdeki vergi uyuşmazlıklarının ayrı bir yargı kolu içerisinde değil idari yargı kolu içinde diğer idari uyuşmazlıklarla aynı yargılama usulüne tabi bir yargılama prosedürü çerçevesinde çözümlendiğini, vergilendirme yükümlülüğüne aykırı bir davranışın tespiti halinde, ilgili idare tarafından tarh edilen vergi ve öngörülen vergi cezasının aynı ihbarname kapsamında mükellefe tebliğ edilerek, tarh edilen vergi ve kesilen vergi cezalarının aynı yargılama prosedürü içerisinde dava konusu edilmekte olduğunu, vergi aslı ve vergi cezası arasındaki bu organik bağın, vergi alacağının tahsili aşamasında da varlığını sürdürmekte olduğunu, bunun yanı sıra, re'sen veya ikmalen yapılan tarhiyat işlemlerine karşı açılan davanın kısmen veya tamamen reddi halinde, hesaplanacak gecikme faizinin dava süresiyle doğru orantılı olarak artmasının bu yönüyle vergi aslını ilgilendiren uyuşmazlıklar açısından da, özellikle adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan güvence hükümleri arasında yer verilen makul sürede yargılanma hakkının işlevsel bir rol oynayabileceğini tespit ettikten sonra **vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği** sonucuna ulaşmıştır.

AYM'nin konuya AİHM'den farklı yaklaşmasının gerekçelerini özetle şöyle sıralayabiliriz: *"Vergi uyuşmazlıkları ayrı bir yargı kolu tarafından değil idari yargı düzeni içinde ve özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak kaydıyla, genel olarak 2577 sayılı Kanun uyarınca çözümlenmektedir. Usulsüzlük cezaları gibi ayrık durumlar dışında vergi aslı ve vergi cezası aralarındaki organik bağ dolayısıyla aynı davaya konu edilmekte, bu bağ vergi alacağının tahsili aşamasında da varlığını sürdürmektedir. Re'sen veya ikmalen yapılan tarhiyat işlemlerine karşı açılan davanın reddi halinde, mükellefin gecikme faizinin dava süresiyle doğru orantılı olarak artması nedeniyle, özellikle adil yargılanma hakkının unsurları arasında yer alan makul sürede yargılanma hakkı işlevsel bir rol oynayabilmektedir. Vergisel uyuşmazlıkların mülkiyet hakkı başta olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları vardır."*⁶⁶⁸

Anayasa Mahkemesi söz konusu bu bireysel başvuru kararında vurguladığı hususlarla, bir anlamda **AİHM içtihadına aykırı düşmüş olsa da mükellef hakları bakımından son derece olumlu bir yorumda** bulunmuştur. Böyle bir görüşün ortaya çıkmasında en önemli faktör, hukuk sistemimizde vergi uyuşmazlıklarının

⁶⁶⁸ KAPLAN, Recep ve YILMAZOĞLU, Yunus Emre, a.g.m., s. 460-461.

idari yargı kolu içerisinde çözümlenmesi ve vergi aslı ile vergi cezaları arasında organik bir bağın alacağı tahsil sürecinde de bulunmasıdır. Ayrıca Anayasa Mahkemesi vergi uyuşmazlıklarının, başta mülkiyet hakkı olmak üzere, medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli etkileri bulunduğu da dikkat çekmiştir.

Bir diğer önemli bireysel başvuru kararı da, 2013/2264 başvuru numaralı ve 26.02.2015 karar tarihli Anayasa Mahkemesi kararıdır. Başvurucu, hakkında tarh edilen KDV ve vergi ziyası cezasına ilişkin açtığı davada verilen karar nedeniyle Anayasa'nın 18, 36. ve 55. maddelerinde düzenlenen haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Burada yalnızca 36. madde yönünden yapılan değerlendirmeler üzerinde durulacaktır.

Başvurucu, ihbarnamenin terkinini istemiyle 2005 yılında açmış olduğu davanın makul sürede tamamlanmayarak, Anayasa'nın 36. maddesinde tanımlanan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir. Anayasa Mahkemesi bu kararda da vergisel uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkının getirmiş olduğu güvencelerden yararlandırılması gerektiğini şöyle ifade etmiştir: *"Anayasa'nın 36. maddesi ve Sözleşmenin 6. maddesi uyarınca, medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların makul sürede karara bağlanması gerekmektedir. Hukuk sisteminde yer alan mevzuat hükümleri gereğince kamu hukuku alanına dahil olan, ancak sonucu itibarıyla özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyuşmazlıkları konu alan davalar da, Anayasa'nın 36. maddesi ve Sözleşmenin 6. maddesinin koruması kapsamına girmektedir. Bu anlamda, belirtilen düzenlemelerde yer verilen güvenceler, başvurusunun haklarına zarar verdiği iddia edilen idari bir kararın iptali talebiyle açılan davalara da uygulanacaktır."*

Anayasa Mahkemesi bu kararıyla da, vergi mükelleflerinin vergi uyuşmazlıkları bakımından adil yargılanma hakkının güvencelerine sahip olduğunu pekiştirmiştir. Görüldüğü gibi, AİHM her ne kadar vergi aslının ve vergi cezasının aynı yargı yerinde karara bağlandığı hallerde, davanın bütününe adil yargılanma hakkından faydalandırılacağını kabul etmişse de, Anayasa Mahkemesi mükelleflerin, salt vergi uyuşmazlıkları bakımından da bu haktan faydalandırılması yönünde görüş bildirmiştir. Örneğin, **ihtirazı kayıtlı verdiği beyannameye karşı dava açan bir mükellefin, davasının makul sürede görülmesini talep hakkı** bulunmaktadır. Eğer buna aykırı bir yargılama yapılırsa, bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesine başvuru yaparak ihlali tespit ettirebilecek ve uygun görülürse bir miktar tazminata hak kazanabilecektir.

Yakın tarihli bir bireysel başvuru kararında AYM, vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar bakımından mükelleflerin adil yargılanma hakkına sahip olmadığına

ilişkin AİHM içtihadından neden ayrıldığını açıkça vurgulamıştır. AYM; “AİHM içtihadında vergi aslı yönünden başvuru konusu yapılan uyuşmazlıkların vergi yükümlüsü ile vergi alacaklısı konumunda bulunan taraf devlet arasında kamusal niteliği ağır basan bir uyuşmazlık olmasının ve vergilendirmenin taraf devletlerin kamusal yetkisinin sert çekirdeği içinde yer aldığı kabul edilmesi gerekçeleriyle cezai nitelik taşımayan vergisel uyuşmazlıkların 6. maddenin güvence kapsamı dışında kalacağı belirtilmekte ise de (Ferazzini v. İtalya, Başvuru no: 44759/98, 12.06.2001, parag. 29) AYM içtihadı, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunduğundan salt vergisel uyuşmazlıkların adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerden yararlanabileceği yönündedir.” demek suretiyle görüşünü bir kez daha yinelemiştir.⁶⁶⁹

AİHM’in organik değil maddi yorumu benimsemesi dolayısıyla⁶⁷⁰ mükellefler, kendileri hakkında uygulanan para cezaları hakkında vergi mahkemesine başvurdukları takdirde, adil yargılanma hakkının kapsamına giren tüm hak ve ilkelerden faydalanabilecekleri daha önce söylenmişti. Nitekim Anayasa Mahkemesi de bir kararında⁶⁷¹ kabahatlerin suç niteliğinde olduğunun altını çizmiştir. Bu konuda mevzuatımızda, AİHM içtihadına aykırı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anayasa Mahkemesi adil yargılanma hakkının bireylere dava sonucunda verilen kararların değil, yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkânı verdiğini, bu nedenle bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikayetlerin incelenebilmesi için başvuruçunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediğine, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olmadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın çözümü kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi, mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da bariz takdir hatası veya açık keyfiliğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerektiğine vurgu yapmıştır.⁶⁷² Aşağıda bu kararda değinilen ilkeleri de kapsayacak bir şekilde, adil yargılanma hakkına ilişkin AİHM’de görülen uyuşmazlıkların Türk vergi sistemi çerçevesinde değerlendirilmesi yapılacaktır.

⁶⁶⁹ Bkz. 2013/7847 başvuru numaralı ve 09.03.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 30.

⁶⁷⁰ TAN, Turgut, “İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ndeki Güvenceler”, s. 323.

⁶⁷¹ Bkz. AYM’nin E. 2007/115, K. 2009/80 ve 11.06.2009 tarihli kararı.

⁶⁷² Bkz. 2013/596 başvuru numaralı ve 08.05.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 39.

I. Mükellef Yasayla Kurulmuş Bağımsız ve Tarafsız Bir Mahkemeye Ulaşabilmeli

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Deweer davasından çıkartılabilecek ilk sonuç, yargı organına başvurma hakkından feragat etmenin hukuk davalarında ve ceza davalarında olanaklı olduğudur. Ancak feragat, ceza yargılamasında bir ölçüye kadar uygulanabilmektedir. Mahkeme'ye göre, suç isnat edilen kişinin ceza yargılamasını engellemek için uzlaşmaya gitmesi durumunda özel bir dikkatin gösterilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda örneğin; “zorlama olmaması”, yerine getirilmesi gereken koşullardan biridir. Mahkemeye göre bu kural, özgürlük ve hukuk devleti üzerine kurulmuş uluslararası bir uzlaşmanın emridir.^{673 674}

Ortaya konan bu ilkelerden hareketle, başvuranın işyerinin geçici olarak kapatılması sonucu oluşacak maddi kayıp baskısı altında kaldığını, bu sebeple dostane çözüme, uzlaşmaya gittiğini, rahatlıkla söyleyebilmekteyiz. Dolayısıyla başvuran, zorlama bir şekilde adil yargılanma hakkından vazgeçmiştir. Söz konusu bu zorlama da onun mahkemeye ulaşma hakkını ihlal etmiştir.

Janosevic davasında başvuran, yerel hukukun gerektirdiği şekilde, tarhiyatlara karşı vergi idaresinin kararını yeniden gözden geçirmesi için başvuru yapmış ancak idarenin, başvuranın talepleri hakkında bir karara varması neredeyse üç yıl sürmüştür. Başvuranın mali olarak zor durumda olması ve iflasın eşiğine gelmesi gibi meseleler, olaya ivedilikle yaklaşılmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak idarenin gereken özeni göstermemesine paralel olarak, mahkemenin vergiyle ilgili karar vermesi de lüzumsuz yere uzamıştır. Bu da başvuranın, Sözleşmenin 6. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenmiş olan mahkemeye ulaşma hakkını ihlal etmiştir.

Bu davada da görüldüğü üzere AİHM, başvuranın ve olayın şartları dikkate alınarak, yerel idarelerin bu şartların gerektirdiği şekilde hareket etmesi gerektiğini düşünmektedir. Dava konusu olayda başvuranın ve olayın şartları, idarenin hızlı bir biçimde karar almasını gerektirmektedir. Çünkü yerel mevzuata göre mahkemeye gidilebilmesi, idarenin kararını gözden geçirmesine bağlanmıştır. Ancak idare, herhangi bir geçerli sebebi olmaksızın, yıllarca olayı sürüncemede bırakırsa, ilgilinin mahkemeye ulaşması engellenmiş olacaktır.

Julius Kloiber Schlachtbof GmbH ve Diğerleri davasında ise AİHM'in karar verirken dikkat ettiği kriter, ceza yaptırımına ilişkin olan yargılamalarda,

⁶⁷³ Bkz. *Deweer v. Belçika*; 27 Şubat 1980; parag. 49.

⁶⁷⁴ AĞAR, Serkan, a.g.m., s. 350.

incelemenin tam olarak gerçekleşmesi için yeterli yetkiye sahip bir mahkemede yargılamanın yapılması gerekliliğidir. Başvuranların, ek vergi konulmasına dair tam inceleme yetkisi olan bir mahkemeye temyiz başvurusu yapma hakkının bulunmaması, AİHS ile garanti altına alınmış olan mahkemeye erişim hakkının ihlaline neden olmuştur.

Olayda Bakanlık itiraz merciidir. Buradan sonuç elde edilememesi nedeniyle de başvurular Anayasa Mahkemesi ve idare mahkemesine başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi şikayeti dinlemeyi reddetmiştir. İdare mahkemesi de aynı şekilde itirazı kabul etmemiştir. Dolayısıyla başvuran ek vergi konulmasıyla ilgili olarak, tam inceleme yetkisi olan bir mahkemeye temyiz başvurusu yapamamıştır. Burada başvuru yapılan mahkemeler sınırlı inceleme yetkisine sahiptir.

Bu karardan görüleceği üzere, önemsiz suçların kovuşturulmasının ve cezalandırılmasının öncelikle idari makamların yetkisinde olması Sözleşme'ye aykırılık oluşturmamaktadır. Ancak bu yaptırımların 6. maddenin ilk fıkrasının gerekliliklerini karşılayan bir mahkeme, tam yetkiye sahip bir yargı organı, tarafından incelemesi gerekmektedir. Çünkü idari makamlarca alınan kararlar madde gerekliliklerini karşılamamaktadır.

Segame SA davasında da, idari cezalar bakımından mahkemeye erişim hakkının ancak, mükellefin hakkında verilen kararlara karşı, bir mahkeme önünde itiraz edebilme imkânına sahip olması ile sağlanabileceği vurgulanmıştır. Bu takdirde idari cezalar, Sözleşme'nin 6/1. maddesi kapsamında adil yargılanma hakkına uygun olmaktadır.

İdare tarafından uygulanan idari cezalara karşı mükellefler, 6/1. maddenin gerekliliklerini yerine getiren mahkemeler olan, idare mahkemesi ve idari istinaf mahkemesi önünde, vergi ve cezaların kaldırılması için gereken tüm olgusal ve hukuki iddiaları öne sürebiliyorlarsa, mahkemeye erişim hakkı yerine getirilmiş olacaktır.

Bu doğrultuda idari hakim, tüm olayları ve hukuki unsurları değerlendirip, bir idari işlemi iptal edebilme, geçerli kılabilme, idarenin kararını değiştirebilme ve ilgilinin hakları konusunda hüküm kurabilme imkânına sahip olması gerekmektedir. Konuyu vergi hukukuna uygularsak hakim, vergi mükellefinin, vergi ve cezalarını ortadan kaldırabilme veya kanunla sınırlı olmak üzere, bunların miktarını değiştirebilme ve cezalar alanında, kanun öngördüğü müddetçe, düşük bir oranı, yüksek bir oranla değiştirebilme imkânına sahip olması gerekmektedir. Bu imkânlara sahip bir mahkeme, mükellef bakımından yeterli güvenceleri içermektedir.

Söz konusu davada da, başvuranın iddialarının aksine idare mahkemesi hakiminin geniş yetkilere sahip bulunduğuna dikkat çeken AİHM buna ilaveten, para cezasının ödenmemiş verginin belli bir oranı esas alınarak belirlendiği gerçeğini de dikkate alarak Sözleşme'ye aykırılık bulunmadığı kanaatine varmıştır.

Tre Traktörer AB kararı göstermektedir ki, idari makamlar tarafından alınan idari kararlara karşı yargı mercilerinde dava açma hakkının bulunmaması, mahkemeye erişim hakkının ihlaline sebebiyet vermektedir.

Mevcut davada idari makam tarafından başvuran şirketin alkol satış ruhsatı iptal edilmiştir. Ancak iç hukuka göre bu idari karara karşı yalnızca idari makamlar nezdinde itiraz edilebilmektedir. Hakkında işlem uygulanan başvuranın, iptalin hukuka aykırılığını dava yoluyla ileri sürme imkânı bulunmamaktadır. Bu konuda açabileceği tek dava, işlem nedeniyle uğramış olduğu kaybın telafisi amacıyla açabileceği tazminat davasıdır.

Mahkemeye erişim hakkının sağlanabilmesi için idari mercilerce alınan kararların mahkemeler nezdinde hukuka uygunluk veya aykırılığının değerlendirilebilmesi gerekmektedir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Mükelleflerin yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye ulaşabilmesine ilişkin olan Sözleşme hükmüne benzer bir düzenleme mevzuatımızda Anayasa'nın 36. maddesinde ve "Mahkemelerin bağımsızlığı" başlıklı 138. maddesinde ilk fıkrasında yer almaktadır. Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan; "*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*"

Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz." hükmü, mahkemeye başvuru hakkını güvence altına almaktadır.

138. maddede yer alan hükümdeki "*Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler.*" düzenlemesi ise hem bağımsızlığı hem de tarafsızlığı ifade etmektedir.⁶⁷⁵ Bunun dışında hakimlik ve savcılık teminatına ilişkin 139. madde, hakimlik ve savcılık mesleğine ilişkin 140. madde de, bağımsız ve tarafsız bir yargının sağlanmasına yöneliktir. Yine Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "Hakimin Davaya Bakmaması ve Reddi" başlıklı, 22-32. maddeler arasında yer alan beşinci

⁶⁷⁵ ŞAHBAZ, İbrahim, "AİHM Kararlarında Yargı Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı", **Anayasa Yargısı Dergisi**, S. 25, Y. 2008, ss. 229-289, s. 265.

bölümdeki hükümler de hakimin tarafsızlığını sağlamaya yönelik tedbirleri içermektedir.

Anayasa Mahkemesine göre, hak aranılan mahkemenin bağımsızlığı ve tarafsızlığı adil yargılanmanın koşulları arasındadır. Başka herhangi bir kişi, kurum veya organdan emir almamak, yasamanın, yürütmenin ve diğer dış etkilerin etki alanının dışında olmak, baskı altında olmamak şeklinde tanımlanan bağımsızlık, tarafların etki alanının dışında kalmayı, dava taraflarına karşı bağımsızlığı da kapsamaktadır.⁶⁷⁶ Danıştaya göre de, hakimlerin görevlerini bağımsız olarak yapabilmeleri ve Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre karar verirken hak kaybına neden olabilecek, adalet duygusunu zedeleyen, hak arama özgürlüğünü engelleyen, adalet terazisinde hak açısından her zaman eşit olması gereken davacı ile davalı arasında adil yargılanma hakkına ters düşen varsayımlardan hareketle tesis edilen işlemler üzerinden yargılama sürecini yürüterek karar vermek zorunda bırakılmamaları gerekmektedir.^{677 678}

Yine hakimlerin tarafsızlığının sağlanması amacıyla getirilen önemli bir düzenleme de Anayasa'nın 68. maddesinin beşinci fıkrasında yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, hakimler ve savcılar, Sayıştay dahil yüksek yagı organı mensupları siyasi partilere üye olamazlar.

Bağımsızlık meselesi bakımından hakim ve savcıların mesleğe kabul ve atama usulleri yani hakim ve savcılara getirilen bireysel güvenceler de son derece önemlidir. Anayasa'da yer alan mevcut düzenlemeye göre HSYK kararlarına karşı yargı yolu kapalıdır. 2010 Anayasa değişikliği ile sadece meslekten çıkarma cezasına ilişkin olanlar için yargı yolu açılmıştır. Oysaki disiplin cezası olarak verilen yer değiştirme cezası da son derece ağır bir cezadır. Ayrıca bu ceza hakimlerin bağımsız ve tarafsız davranabilme yeteneklerine müdahale oluşturacak niteliktedir. Bu nedenle HSYK kararlarının tamamının yargı denetimine açılması daha yerinde olacaktır. Yine kurumsal bağımsızlık açısından da bu konuda karar veren Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunun diğer erklerden bağımsız olması gerekmektedir. 2010 yılında yargıyı bağımsız ve tarafsız hale getirme iddiası ile Anayasa değişikliği yapılmıştır. Bunun arkasından da Anayasa değişikliğini uygulamaya geçirmek amacıyla Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu Kanunu çıkartılmış ve Hakimler ve Savcılar Kanunu taslağı hazırlanmıştır. Fakat bu değişikliklerin de yargıyı bağımsız ve tarafsız hale getirmede başarısız kaldığını rahatlıkla söyleyebiliriz. Nitekim

⁶⁷⁶ Bkz. AYM, 16.06.2011 tarihli ve E. 2010/32, K. 2011/105 sayılı kararı.

⁶⁷⁷ Bkz. Dan. 12. D., 22.02.2006 tarihli ve E. 2005/6353, K. 2006/540 sayılı kararı.

⁶⁷⁸ TOYDEMİR, Seçkin, "İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı", **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, C. 11, S. 116, Nisan 2016, ss. 143-162, s. 150.

Venedik Komisyonunun 2011 yılının Mart ayında yayımladığı raporda, öngörülen değişiklikler doğru yolda atılmış bir adım olarak görülmüş, ancak “*ana felsefenin değişmediği*” vurgulanmış, “*yargının idare ve denetimini politikleştirme geleneğinin üstesinden gelinmediği*” belirtilmiş, yargı bağımsızlığı bakımından “*risklerin ciddi*” olduğu açıklanmıştır.⁶⁷⁹

12 Eylül 2010’da tarihindeki referandumun neticesinde HSYK’nın yapısı ve işleyişinde değişikliğe gidilmiştir. Yeni düzenleme ile HSYK’nın üye sayısı 22 asıl, 12 yedek olmak üzere arttırılmıştır. İlaveten sadece yüksek mahkemelerden (Yargıtay ve Danıştay) üye seçilmesi usulü yerine birinci sınıfa ayrılmış adli ve idari yargı hakim ve savcılar arasında da üye seçilmesine olanak tanınmıştır. Ayrıca Kurula bağlı genel sekreterlik kurulması ve daha önce Adalet Bakanlığına bağlı olarak çalışan adalet müfettişlerinin yürüttüğü bazı görevlerin kurula bağlı müfettişlerce yapılmasının öngörülmesi kabul edilmiştir. İşte bu hususları değişikliğin olumlu yönleri olarak ifade edebiliriz. Mevcut düzenleme 1982 Anayasasının ilk halinde olduğu gibi, Adalet Bakanı’nın Kurul’un başkanı olması uygulamasını sürdürmektedir. Yine Adalet Bakanı müsteşarı da kurulun tabii üyesi olarak kabul edilmektedir. İşte bu düzenlemeler, bağımsızlık ve tarafsızlık konusundaki kuşku- kuların giderilememesine yol açmaktadır. Adalet Bakanı ve Adalet Bakanı müsteşarının, HSYK bünyesinde bulunmaması bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinin bir gereğidir.⁶⁸⁰

Adalet Bakanının ve müsteşarının HSYK’da bulunmasının sakınca yaratmadığı, çünkü yetkilerinin artık sembolik hale getirildiği ileri sürülebilmektedir. Gerçekten de 2010 yılında yapılan değişiklikle Adalet Bakanının yetkileri önemli ölçüde azaltılmıştır. Ancak yine de Bakan’ın yetkileri yargı bağımsızlığına tehdit olmayacak düzeye indirilmemiştir. Zira Adalet Bakanı Genel Sekreteri’nin belirlenmesinde, Kurul gündeminin oluşturulmasında, disiplin soruşturmasının yapılmasına izin verip vermeme konusunda Bakan’ın hala yetkileri bulunmaktadır. Adalet Bakanı dairelerin işleyişinde herhangi bir role sahip olmamasına rağmen, Genel Kurul’da bulunarak daire kararlarına karşı itiraz aşamasında Kurul’u etkileyebilme olanağına sahiptir. Nitekim Venedik Komisyonu Eylül 2010 raporunda ilke olarak Adalet Bakanının Kurulda bulunmasına karşı olunmadığı lakin belirtilen bu yetkilerin yargı bağımsızlığını zedeleme noktasına varabileceği açıkça

⁶⁷⁹ Bkz. European Commission For Democracy Through Law, (Venedik Komisyonu), Interim Opinion on the Draft Law on Judges and Prosecutors of Turkey, Opinion No 610/2011, 29.03.2011, para 5-9, 18, 101; Aktaran: İNCEOĞLU, Sibel, “Yeni Anayasa’da Bağımsız Bir Yargı İçin Neler Yapmalı? Uluslararası Belgeler Işığında Öneriler”, TBB Dergisi, S. 95, Y. 2011, ss. 235-268, s. 253-254, 237.

⁶⁸⁰ İNCEOĞLU, Sibel, “Yeni Anayasada Bağımsız Bir Yargı İçin Neler Yapmalı? Uluslararası Belgeler Işığında Öneriler”, TBB Dergisi, S. 95, Y. 2011, ss. 235-268, s. 238-239.

vurgulanmıştır. Ayrıca müsteşarın HSYK'dan çıkarılması yönünde bir öneri de yine aynı raporda bulunmaktadır.⁶⁸¹

Mevzuatımızın, mahkemelerin bağımsızlığı ve tarafsızlığına ilişkin olarak getirdiği düzenlemelerin incelenmesinin ardından AİHM'in, adil yargılanma hakkı kapsamında, **Deweer** davasında ortaya koyduğu ilkelerin Türk vergi hukukunda yer alan "**uzlaşma**" müessesesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu müessese, 1963 yılında VUK'a eklenen Ek 1 ile 12. maddeler arasında düzenlenmektedir.⁶⁸² Ancak bu maddelerin bir kısmı, 4369 sayılı Kanun'un 82. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Mükellefler ile vergi daireleri arasında çeşitli nedenlere dayalı olarak uyuşmazlıklar çıkabilmektedir. İşte uzlaşma müessesesi, mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın yargıya gidilmeden taraflarca görüşülerek ve karşılıklı rıza içinde çözülebilmesine olanak sağlayan barışçıl çözüm yoludur.⁶⁸³

1963 yılından beri uzlaşma müessesesini düzenleyen maddelerde pek çok değişiklik yapılmışsa da, uzlaşmaya başvuru hiçbir zaman yargı yoluna başvurunun bir ön şartı olmamıştır. Aynı zamanda, uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümünü engelleyen bir kurum olarak da kabul edilmemiştir. Mükellef veya ceza muhatabı isterse uzlaşma talebinde bulunur, isterse yapılan idari işleme karşı vergi mahkemesinde dava açar. Uzlaşma talep edilmiş ancak uzlaşma sağlanamamışsa, hakkında idari işlem yapılan ilgili, bu idari işleme karşı yargı yoluna başvurma hakkını kaybetmemektedir.⁶⁸⁴

Çalışma konumuz kapsamında uzlaşma müessesesi hakkında detaylı bilgi verilmesine gerek görülmemiştir. Şimdi esas olarak, uzlaşma müessesesinin gerek Anayasamız gerekse de AİHS normları ve AİHM içtihatları karşısındaki durumuna bakmak istiyoruz. Uzlaşmanın kanunilik ilkesi ve eşitlik ilkesi başta olmak üzere Anayasa'da yer alan bazı ilke ve kurallara aykırılığı konusunda doktrinde neredeyse bir görüş birliği olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.

VUK ek m. 1'in 2. fıkrası ile VUK ek m. 11'in 1. fıkrasında yer alan hükümler uzlaşmaya konu edilebilecek vergi, resim, harç ve cezaları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı'na yetki vermektedir. Verilen bu yetki

⁶⁸¹ Bkz. European Commission For Democracy Through Law, (Venedik Komisyonu), Interim Opinion on the Draft Law on The High Council For Judges and Procecutors of Turkey, Opinion No 600/2010, 27.09.2010, para. 41-48, 83; Aktaran: İNCEOĞLU, Sibel, "Yeni Anayasada Bağımsız Bir Yargı İçin Neler Yapmalı? Uluslararası Belgeler Işığında Öneriler", s. 240.

⁶⁸² BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 145.

⁶⁸³ ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 7. Baskı, Ekin, Bursa, 2013, s. 293.

⁶⁸⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C. XXV, Y. 2008, S. 2, ss. 309-337, s. 311.

çerçevesinde de Uzlaşma Yönetmeliği⁶⁸⁵ ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği⁶⁸⁶ yayımlanmıştır. Bu yönetmelikler ile VUK kapsamına giren ve Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu vergi, resim, harç ve bunlara bağlı fonlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek cezaları uzlaşma kapsamında gösterilmiştir. Ancak uzlaşma hukuki sonuç olarak, vergi kanunlarına göre belirlenen vergi ve/veya cezanın tamamen ya da kısmen sona ermesine sebebiyet verdiği için, **uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve cezalar konusunda yürütme organına yetki verilmesi hem Anayasa'nın m. 38/1-3 ve 73/3'de yer alan kanunilik ilkesine hem de Anayasa'nın 7. maddesindeki yasama yetkisinin devri yasağına açıkça aykırıdır.**⁶⁸⁷ Anayasal ilkeler gereğince uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve cezaların yürütme organınca değil, bizzat kanun koyucu tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Uzlaşma müessesesinin kanunilik ilkesine aykırılık teşkil eden bir diğer yönü de çeşitli uzlaşma komisyonlarının üzerinde uzlaşılabilir en çok vergi miktarlarının tespiti bakımından ortaya çıkmaktadır. Uzlaşma Yönetmeliği m. 5/2 uyarınca, uzlaşma komisyonlarının uzlaşabilecekleri en çok vergi, resim ve harç miktarları genel tebliğler ile belirlenmektedir. Buraya kadar bir sıkıntı bulunmamaktadır. Ancak **merkezi uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği en çok vergiye ilişkin bir sınır bulunmamaktadır.** Dolayısıyla komisyonun elinde **sınırsız bir yetki** bulunmaktadır ki işte bu durum hem hukuk devleti ilkesine ve hem de kanunilik ilkesine açıkça aykırıdır.⁶⁸⁸ Diğer komisyonlar bakımından geçerli olan üst sınır uygulamasının, merkezi uzlaşma komisyonu için de öngörülmesi gerekmektedir.

Anayasa'daki eşitlik ilkesine aykırılık ise tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma konusu yapılabilecek cezalar bakımından yaratılan farklılık noktasında karşımıza çıkmaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma hem vergi ziyayı ve hem de usulsüzlük kabahati nedeniyle kesilecek cezalar bakımından mümkünken, tarhiyat sonrası uzlaşma sadece vergi ziyayı cezası bakımından mümkün kılınmıştır. Görüldüğü üzere, tarhiyat sonrasında kesilen usulsüzlük cezalarında uzlaşma yoluna gidilmesi mümkün değildir. Kanun'un gerekçesinde bu konuda bir açıklık bulunmadığı gibi bu **eşitsizliğin makul bir sebebi de bulunmamaktadır.** Bu nedenle söz konusu düzenleme eşitlik ilkesini de ihlal etmektedir.⁶⁸⁹ İlaveten,

⁶⁸⁵ 03.02.1999 tarihli ve 23600 sayılı RG.

⁶⁸⁶ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı RG.

⁶⁸⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 317.

⁶⁸⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 319-320.

⁶⁸⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 317.

uzlaşılabilir vergi ve/veya ceza miktarına ilişkin olarak herhangi bir sınır ve kriter olmaması nedeniyle, aynı durumda olan iki mükelleften biri daha az vergi ve/veya ceza öderken, diğeri daha fazla vergi ve/veya ceza ödemek durumunda kalabilmektedir. Bu durumun da mükellefler arasında eşitsizlik yarattığına kuşku yoktur. Bu anlamda miktar olarak belli kriter ve standartların belirlenmesi, eşit durumda olan **mükelleflere eşit muamele yapılması** anayasal eşitlik ilkesi bakımından bir zorunluluktur.

Konuyu AİHS normları ve AİHM içtihatları açısından değerlendirdiğimizde ise daha farklı bir sonuca ulaşmaktayız. Türk Hukuku'nda yasa kavramı şekli anlamda yasayı ifade etmektedir. Dolayısıyla mutlak surette yasama organınca çıkarılan bir yasa ile düzenleme aranmaktadır. Dolayısıyla kanunilik ilkesinden de şekli anlamda kanunlar anlaşılmalıdır. Örneğin, yürütme ve yargı organlarının hangi fiilin cezalandırılacağını belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Oysaki AİHS 7. maddesi kapsamında kanuna dayalı cezalandırma hakkı bahsinde ele alınacağı üzere, AİHS çerçevesinde suç, genel düzenleyici idari işlemlerle de belirlenebilmektedir. Yani AİHS şekli anlamda kanunu değil, maddi anlamda kanunu benimsemiştir. AİHM'in de kanun kavramını, şekli değil maddi anlamda yorumladığı unutulmamalıdır. AİHM, hukukiliği geniş yorumlayarak, kanunların altında yer alan düzenlemelerin, istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin ve hatta örf ve adet hukukunun da hukukilik şartını sağladığını kabul etmektedir.⁶⁹⁰

Bu bilgiler ışığında kanaatimizce Türk vergi hukuku uygulamasında yer alan **uzlaşma müessesesine konu edilebilecek vergi ve cezaların kanun koyucu tarafından değil de, yürütme organınca belirlenmesi AİHS normlarına ve AİHM içtihadına aykırı bulunmamaktadır.** Burada önemli olan vergisel düzenlemelerin aleni, öngörülebilir, belirli olması ve birbiriyle çelişen mevzuat hükümlerinin bulunmamasıdır. Yürütme organının düzenleyici işlemleri bu koşulları sağlamaya yeterlidir. Dolayısıyla konunun AİHM nezdinde bir mülkiyet hakkı ihlaline sebebiyet vermeyeceği kanaatindeyiz.

Merkezi uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği en çok vergiye ilişkin bir sınır bulunmaması ise bizce **takdir yetkisinin keyfiliğe varacak ölçüde genişlemesi** sonucunu doğurmaya oldukça müsaittir. AİHM içtihadının, dayanaktan yoksun, keyfi müdahaleleri, takdir yetkisinin aşımı olarak değerlendirip mülkiyet hakkının ihlaline karar verme yönünde olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bu konunun da aynı kapsamda değerlendirilebileceği kanaatindeyiz.

⁶⁹⁰ Bkz. 2014/6192 başvuru numaralı ve 12.11.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 41, 42, 47.

Konunun adil yargılanma hakkıyla bağlantısı ise uzlaşma komisyonu kararlarına karşı dava yolunun kapalı olması noktasında karşımıza çıkmaktadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 17. maddesi uyarınca; uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanakları kesin olup, gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Yine VUK'un ek. 11/2. maddesine göre; tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz. Bu hükümlerin adil yargılanma hakkı karşısındaki konumunun mutlaka değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira mükelleflerin mahkemeye ulaşma hakkı engellenmektedir.

Uzlaşmanın neticesinin, **akde bağlılık ilkesi** (pacta sunt servanda) gereğince ve VUK ek. m. 6, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m. 17/1 uyarınca, taraflar açısından bağlayıcı olmasında bir mesele bulunmamaktadır. Hatta uzlaşma neticesinin vergi idaresini bağlıyor olması, mükelleflerin hukuki güvenliğini de gerçekleştirmektedir.⁶⁹¹ Uzlaşılan vergi ve/veya ceza ne ise vergi idaresinin ancak o tutar üzerinden mükelleften talepte bulunabilmesi, bu tutarın üzerinde bir taleple mükellefi takip edememesi hem akde bağlılık ilkesinin ve hem de hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir.

Vergi idaresiyle uzlaşmaya varan ve usulüne uygun bir şekilde uzlaşma tutanağını imzalayan mükellefin, uzlaşma sonucundan memnun olduğu ve dava açmakta bir menfaatinin bulunmadığı düşünülmektedir.⁶⁹² İşte bu nedenle de mükellefin mahkemeye ulaşma hakkı kullanmasına imkân tanınmamaktadır. Hatırlanmalıdır ki hak arama özgürlüğü mutlak ve sınırsız değildir. Hakkın kötüye kullanımının önlenmesi amacıyla devletler birtakım tedbirleri alabilirler. Ancak bu amaçla getirilen sınırlamaların amaca uygun, amaçla orantılı olması ve hakkın özüne dokunmaması gerekmektedir. Ancak ve ancak mahkeme önünde hak arama yolunun geçici veya sürekli olarak fiilen ya da hukuken kapatılması yahut kullanımını imkânsız kılacak bir biçimde koşullara bağlanıp sınırlandırılması adil yargılanma hakkını ihlal edecektir.⁶⁹³ Ancak kanaatimizce, uzlaşma tutanağını hiçbir baskıya, zorlamaya maruz kalmadan kendi hür iradesiyle imzalayan mükelleflerin, vergi idaresiyle uzlaştığı bir konuyu mahkeme önüne taşınması **hakkın kötüye kullanımına** sebebiyet verecektir. Bu nedenle mahkemeye ulaşma hakkının kapatılması, hakkın

⁶⁹¹ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma", s. 329.

⁶⁹² ARTUN, Sevcan, a.g.e., s. 130.

⁶⁹³ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 277-278.

kötüye kullanımının engellenmesi amacına hizmet etmektedir ve getirilen sınırlama amaca uygun ve amaçla orantılıdır. Ayrıca sınırlama hakkın özüne dokunmamaktadır.

Doktrinde, VUK ek m. 7/3'de yer alan *“Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz.”* hükmü nedeniyle tarhiyat sonrası uzlaşmada, sadece vergi ya da ceza üzerinde uzlaşma sağlanmış olsa dahi, mükellefin hem vergi hem de cezaya karşı dava açma hakkını kaybetmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği ileri sürülmüştür.⁶⁹⁴ Ancak, uygulamada uzlaşma komisyonlarında vergi aslı ve cezasına ilişkin uzlaşma talepleri ayrı ayrı değerlendirilmeyip ortak bir karar verildiğinden bunun pratikte bir öneminin olmadığı kanaatindeyiz.⁶⁹⁵ Dolayısıyla uygulama mükelleflerin adil yargılanma hakkını ihlal etmemektedir.

Deweer davasında AİHM, başvuranın baskı altında kaldığını, bu sebeple dostane çözüme, uzlaşmaya gittiğini tespit etmiştir. Dolayısıyla başvuran, zorlama bir şekilde adil yargılanma hakkından vazgeçmiştir. Söz konusu bu zorlama da onun mahkemeye ulaşma hakkını ihlal etmiştir. Bu konuyu vergi mevzuatımızdaki uzlaşma kapsamında ele aldığımızda, ilk olarak mükelleflerin ne amaçla uzlaşmaya gittiklerine bakmamız gerekmektedir.

Uzlaşma müessesesi en temel haliyle devlet açısından kamu alacağının biraz eksik olmakla birlikte hızlı bir biçimde tahsilini sağlamaktadır. Mükellefler ise ödeyecekleri vergi ve/veya ceza miktarını bir nebze olsun indirme imkânını elde etmektedirler. Bu şekilde mükellefler ekonomik anlamda bir kazanç elde etmekte ve de uzun yıllar sürebilecek bir davanın hem ekonomik hem de psikolojik baskısını bertaraf etmektedirler. Mükellef veya ceza muhatabı isterse uzlaşma talebinde bulunur, isterse yapılan idari işleme karşı vergi mahkemesinde dava açar. Görüldüğü üzere bu tamamen kendi inisiyatifindedir. Yine uzlaşma talep edilmiş ancak uzlaşma sağlanamamışsa, hakkında idari işlem yapılan ilgili, bu idari işleme karşı yargı yoluna başvurma hakkına sahiptir.

Bu nedenle **uzlaşma yoluna başvuran mükelleflerin herhangi bir zorlama, baskı altında kaldığını söylemek mümkün değildir.** Deweer davasındaki ihlal yönünden mevzuatımız AİHM içtihadına uygundur ve uzlaşma müessesesinde bu anlamda bir değişiklik yapılması gerekmemektedir. Kaldı ki dava yükünün oldukça fazla olduğu yargı sistemimizin yükünü bir nebze hafifletecek

⁶⁹⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, s. 329.

⁶⁹⁵ ARTUN, Sevcan, a.g.e., s. 130.

nitelikteki uyuşmazlıkların **alternatif çözüm yöntemleri** desteklenmelidir. Zira aksi takdirde artan iş yükü, davaların makul bir sürede sonuçlandırılmasını zorlaştırmakta, bu da bir başka adil yargılanma hakkı teminatı olan makul sürede yargılanma hakkını ihlal etmektedir.

Son olarak belirtmeliyiz ki, vergi idaresi ile mükellef arasında gerçekleştirilen uzlaşma görüşmelerinden bir sonuç alınamamış ve vergi mükellefi süresi içinde konuyu vergi mahkemesine taşımışsa, sırf mükellefin daha öncesinde uzlaşma talep etmiş olması nedeniyle hakimın konuya önyargıyla yaklaşması ve mükellefin uzlaşma talep etmiş olmasını onun suçluluğunu kabul etme olarak değerlendirmesi masumiyet karinesini ihlal edecek ve dolayısıyla adil yargılanma hakkına aykırılık oluşacaktır.

Janosevic davası bakımından bir değerlendirme yaptığımızda, Türk vergi sisteminde, mükellef hakkında idare tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirilen tarhiyatlara karşı dava açılabilmesi için öncelikle idarenin kararını gözden geçirmesinin talep edilmiş olması gerekliliği bulunmamaktadır. Mükellef, hakkındaki tarhiyatın haksız olduğunu düşünüyorsa, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemelerinde dava açma hakkına sahiptir. Yine mükellefin vergi mahkemesinin kararını; İYUK'da 28 Haziran 2014 tarihli ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik uyarınca, duruma göre İstinaf Mahkemesinde istinaf başvurusuna konu etme duruma göre de Danıştayda temyiz etme imkânı bulunmaktadır. Bu süreç için de kararın gözden geçirilmesi şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla hakkında işlem yapılan mükelleflerin, yeniden inceleme taleplerinin sürüncemede bırakılması yoluyla mahkemeye ulaşma haklarını engelleyen bir uygulama yoktur.

Dolayısıyla Janosevic kararındaki ihlal yönünden Türk vergi mevzuatı Sözleşme ile uyumludur ve mükelleflerin mahkemeye ulaşma hakkını engelleyen bir prosedür bulunmamaktadır.

Segama SA davasındaki konuyu Türk vergi yargısı bakımından değerlendirdiğimizde, vergi yargıcının bir idari işlemi iptal edebilme, geçerli kılabilme, idarenin kararını değiştirebilme ve ilgilinin hakları konusunda hüküm kurabilme imkânına sahip olduğunu görmekteyiz. Ancak mahkeme tarafından yapılan denetimin "hukukilik denetimi" olduğu; mahkemenin "yerinelik denetimi" yaparak yeni bir idari işlem tesis edemeyeceği unutulmamalıdır. Bu konu İYUK m. 2/2'de şöyle ifade edilmektedir: "*İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerinelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak*

yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.”

Mevzuatımız uyarınca hakkında vergi idaresince cezai yaptırım uygulanan mükellefler, 6/1. maddenin gerekliliklerini yerine getiren mahkemeler olan, idare mahkemeleri nezdinde, vergi ve cezaların kaldırılması için gereken tüm olgusal ve hukuki iddiaları öne sürebilmektedirler. İstinaf veya temyiz için de bir idari makama değil, m. 6/1'in gereklerini yerine getiren İstinaf Mahkemesi ve Danıştaya başvurulabilmektedir.

Dolayısıyla hem **Julius Kloiber Schlachtbof GmbH ve Diğerleri** hem de **Segama SA** davasında AİHM tarafından dikkate alınan kriterler bakımından mevzuatımız genel hatlarıyla AİHS ile uyumludur.

Ancak AİHM **Julius Kloiber** davasında, tam inceleme yetkisi olan bir mahkemeye temyiz başvurusu yapma hakkının bulunmamasının, mahkemeye erişim hakkının ihlaline neden olacağını açıkça ortaya koymuştur. İYUK'da 28 Haziran 2014 tarihli ve 29044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik uyarınca getirilen **yeni idari yargılama sisteminin** bu hak bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu yeni düzenleme uyarınca, konusu 5.000 TL'yi geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar **kesin** olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamamaktadır. Bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurmak da mümkün değildir. Dolayısıyla konusu öngörülen sınırı geçmeyen davalar bakımından mevcut sistem **tek dereceli yargılama** öngörmektedir.

2016 yılı için idari yargıda tek hakimle görülecek davalara ilişkin üst sınır 31.000 TL olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla her iki parasal sınırı bir arada uyguladığımızda, davası tek hakimle görülen ve dava konusu 5.000 TL'yi aşmadığı için istinaf yoluna başvuramayan bir mükellefin, hakkında verilen ve kesin hüküm teşkil eden karara karşı hiçbir üst mercie başvuru hakkı bulunmamaktadır.

Bu doğrultuda, yeni düzenleme uyarınca karar düzeltme yolunun da kaldırıldığı göz önünde bulundurulursa, özellikle tek hakimle verilen kararların mutlaka bir üst merci denetiminden geçirilebilmesi gerektiği kanaatinde olduğumuzu belirtmeliyiz. Aksi takdirde, hiçbir üst yargı denetiminden geçmeden kesinleşen kararlar, bireysel başvuru yoluyla AYM önüne taşınacak ve AYM'nin iş yükü artacaktır. Bu nedenle tek hakimle görülen ve sınırı 5.000 TL'yi geçmeyen davalar bakımından da istinaf yolunun açılması adil yargılanma ve mahkemeye başvuru hakkı bakımından bir gerekliliktir. **Mükelleflerin tam inceleme yetkisine haiz olan**

bir temyiz mahkemesine başvuru yapma hakları, parasal sınırlamalar nedeniyle engellenmemelidir.

Bu konu, adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkını ilgilendirdiği kadar aynı zamanda AİHS'e ek 7 Nolu Protokol'ün, ceza konularında iki dereceli yargılanma hakkına ilişkin olan 2. maddesiyle de ilgilidir. Söz konusu maddede iki dereceli yargılanma hakkı şöyle ifade edilmektedir: *“Bir mahkeme tarafından cezai bir suçtan mahkum edilen her kişi, mahkumiyet ya da ceza hükmünü daha yüksek bir mahkemeye yeniden inceletme hakkını haiz olacaktır. Bu hakkın kullanılması, kullanılabilme gerekçeleri de dahil olmak üzere, yasayla düzenlenir.*

Bu hakkın kullanılması, yasada düzenlenmiş haliyle az önemli suçlar bakımından, ya da ilgilinin birinci derece mahkemesi olarak en yüksek mahkemede yargılandığı veya beraatını müteakip bunun temyiz edilmesi üzerine verilen mahkumiyet hallerinde istisnaya tabi tutulabilir.”

Vergi hukukuna ilişkin olarak mükellefler hakkında uygulanan para cezalarının da AİHM tarafından Engel kriterleri kapsamında cezai karakterde olduğunun kabul edildiği göz önünde bulundurulduğunda, bu hüküm uyarınca da mükelleflerin iki dereceli yargılanma hakkına sahip olması, tek hakimle verilen ve konusu 5.000 TL'yi geçmediği için istinaf yoluna başvurulamayan kararlar için de **istinaf yolunun açılması** gerekmektedir.

Tre Traktörer AB davasındaki uyuşmazlık bakımından konuyu Türk mevzuatı açısından değerlendirdiğimiz vakit, söylememiz gereken en önemli nokta ruhsat iptalinin tipik bir idari işlem olduğudur. Bu nedenle söz konusu idari işleme karşı, menfaati ihlal edilenlerin İYUK m. 2/a uyarınca iptal davası açmaları mümkündür. Dolayısıyla idarenin işlemi, idare mahkemeleri nezdinde hukuka uygunluk denetiminden geçirilebilmekte, hukuka aykırı ise iptal edilebilmektedir.

Bu doğrultuda restoran işleten bir mükellef, alkol satış ruhsatının iptali halinde, idare mahkemelerinde bu işlemi iptal ettirebilecektir. Öte yandan mükellef, iptal davasının yanında İYUK m. 2/b uyarınca tam yargı davası açmak ve bu yolla zararının giderilmesini talep etmek hakkına da sahiptir. Görüldüğü üzere, söz konusu davadaki ihlal yönünden mevzuatımız, mahkemeye erişim hakkının gerekliliklerine uygundur.

Vergi davaları bakımından mahkemeye başvuru hakkını kullanabilecek kişiler çoğunlukla hakkında işlem yapılan vergi mükellefleridir. Davalı taraf ise genellikle idaredir. Ancak, takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılması halinde olduğu gibi bazı hallerde idare de davacı olabilmektedir.

Vergi sorumlularının ise dava açma hakkına sahip olup olmadığı hem uygulamada ve hem de doktrinde uzunca bir dönem tartışılmış; birbirinden farklı sonuçlara ulaşılmıştır. Danıştay, bazı kararlarında⁶⁹⁶ mükellef ve sorumlunun aynı vergi tarhiyatı nedeniyle dava açmasının karışıklığa yol açacağı gerekçesiyle sorumlunun dava açamayacağına; bazı kararlarında ise⁶⁹⁷ Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 4. fıkrasındaki atıf dolayısıyla açabileceğine hükmetmiştir. Yargı kararları arasındaki çelişki bir VDDK kararı ile⁶⁹⁸ artık giderilmiş bulunmaktadır. VDDK, *"Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde **dava açmaları olanaklıdır.**"* gerekçesiyle vergi sorumlusu olarak davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle red kararı veren vergi mahkemesi ısrar kararını hukuka aykırı bulmuştur.⁶⁹⁹

VDDK'nun söz konusu bu kararının adil yargılanma hakkı ve bu kapsamda mahkemeye erişim hakkı bağlamında yerinde olduğunu belirtmeliyiz. Hem, VUK m. 8/4'de yer alan *"Bu kanunun mütaakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* hükmünün varlığı nedeniyle ve hem de adil yargılanma hakkının gerekleri dolayısıyla, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişi konumunda bulunan vergi sorunlularının mahkemeye başvuru haklarının bulunması gerekmektedir.

Vergi davaları bakımından mahkemeye erişim hakkını kullanabilecek kişiler bazı hallerde kanunlarda özel olarak sayılmaktadır. Bunlardan bir tanesi de VUK mükerrer m. 49/b-3'de yer alan ve AYM tarafından adil yargılanma hakkına aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edilen şu hükümdür: *"Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler."* Görüldüğü üzere iptali talep edilen hüküm, takdir komisyonu tarafından belirlenen

⁶⁹⁶ Bkz. Dan. 4. D., E. 1988/1810, K. 1989/1681.

⁶⁹⁷ Bkz. Dan. 7. D., E. 1984/127, K. 1984/1074.

⁶⁹⁸ Bkz. VDDK, 12.10.2011 tarihli ve E. 2011/390, k. 2011/583 sayılı kararı.

⁶⁹⁹ ARTUN, Sevcin, a.g.e., s. 116-117.

değere karşı vergi mükellefi olan ve olaydan doğrudan etkilenenlere dava açma imkânı vermemekte, bu kişiler bakımından dava açma yolunu kapamaktadır. AYM, son derece haklı bir şekilde, mükellefler bakımından yargı yolunun kapatılmasının Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamağını belirterek söz konusu hükmü iptal etmiştir.⁷⁰⁰ Aksi halde, olayla doğrudan ilgili bulunan vergi mükelleflerinin dava açamaması, matrahın tespitinde takdir komisyonu tarafından yüksek tutarlı metrekare birim fiyatı belirlenmesi halinde bu belirlemeye göre hesaplanan verginin hukuka uygun olmadığı mükelleflerce yargı organı önüne taşınmasına olanak bulunmaması, adil yargılanma hakkına ve bu kapsamda mahkemeye ulaşma hakkına aykırılık oluşturmaktadır.⁷⁰¹ Zira kanun koyucunun dava açma hakkı bakımından burada getirmiş olduğu sınırlamanın makul bir nedeni bulunmamakta, sınırlama orantılı kabul edilememektedir. Kanun koyucu AYM'nin iptal kararının ardından maddeyi gözden geçirmiş ve adil yargılanma hakkına uygun bir biçimde hükmü yeniden şöyle düzenlemiştir: *“Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştaya başvurulabilir.”* Bizce kanun koyucunun dava açabilecekleri sınırlamadığı bu düzenleme yerindedir.

VUK mükerrer m. 49/b-3'de yer alan hükmün AYM önüne taşınması ve iptal kararının verilmesinin ardından yaşanan süreç de son derece önemlidir. Söz konusu hükmün iptalinden önce bir şirket, sahip olduğu taşınmazın 2009 yılı emlak vergisinin 18.519,72 TL olmasına karşılık 2010 yılı emlak vergisinin 148.593,10 TL olarak belirlenmesi üzerine 2010 yılına ait emlak vergisi tarh ve tahakkuk işlemi ile bu işleme dayanak olan takdir komisyonu kararının iptali ve VUK mükerrer m. 49/b-3'de yer alan hükmün Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle AYM'ne itiraz yoluna başvurulması istemiyle ilgili vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi mahkemesi, Anayasa'ya aykırılık itirazını ciddi görerek belirtilen hükmün Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali istemiyle itiraz yoluyla AYM'ye başvurmuştur. AYM, yukarıda değinildiği üzere hükmü iptal etmiştir. Ancak, Anayasa'nın 152. maddesinin 3. fıkrası uyarınca AYM tarafından beş ay içerisinde karar verilmediği gerekçesiyle vergi mahkemesi davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırarak takdir komisyonu kararına karşı ancak 213 sayılı Kanun'un mükerrer 49. maddesinde sayılan kişi ve kurumlarca dava açılabileceği gerekçesiyle davanın komisyon kararının iptali istemine ilişkin kısmının ehliyet

⁷⁰⁰ Bkz. AYM, 31.05.2012 tarihli ve E. 2011/38, K. 2012/89 sayılı kararı.

⁷⁰¹ ARTUN, Sevcan, a.g.e., s. 117-118.

yönünden; komisyon kararına bağlı olan tarh ve tahakkuk işlemine ilişkin kısmının da kanuna aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle reddine karar vermiştir.⁷⁰²

Temyiz incelemesi devam ederken AYM, ilgili hükmün Anayasa'ya aykırı olduğuna ve iptaline karar vermiştir. Şirket, temyiz incelemesini sürdüren ilgili Danıştay dairesine dilekçe vererek iptal kararı doğrultusunda yerel mahkeme kararının bozulmasını talep etmişse de daire, kararı onamıştır. Karar düzeltme aşamasından da sonuç elde edilememesi üzerine mahkemeye erişim hakkının ihlali iddiasıyla bu kez AYM'ye bireysel başvuruda bulunulmuştur. Görüldüğü üzere, hükmün iptalinin ardından dahi mahkemeye erişim hakkı ihlali iddiası devam etmektedir. Başvuran, Anayasa'nın 152. maddesinin 3. fıkrasının son cümlesi uyarınca iptal hükmüne uyulması zorunlu olduğu halde temyiz ve karar düzeltme kanun yolları aşamalarında gerekçe belirtilmeksizin iptal kararının gözetilmediğini belirterek Anayasa'nın 36. ve 141. maddeleri kapsamında hak arama özgürlüğünün ihlal edildiğini ileri sürerek bireysel başvuruda bulunmuştur.⁷⁰³

AYM'ye göre; AYM'nin iptal kararları geriye yürümemekle birlikte somut norm denetiminde iptal kararının, itiraz başvurusuna konu yargılamada karar kesinleşmeden önce verilmesi halinde uygulanacağı noktasında tereddüt yoktur. Adil yargılanma hakkının temel unsurlarından olan mahkemeye erişim hakkını engelleyen yasa kuralının iptal edilmesinden, henüz kararı kesinleşmeyen somut norm denetimine konu yargılamadaki tarafların öncelikle faydalanacağı açıktır. Somut olayda başvuran, özen yükümlülüğüne uygun şekilde söz konusu iptal kararını, temyiz ve karar düzeltme istemleri karara bağlanmadan önce ilgili Danıştay dairesine dilekçe ile bildirmiştir. AYM'nin iptal kararının derece mahkemesindeki uyumsuzluğa etkisine ilişkin açık bir Anayasa ve kanun hükmü vardır. Bu hükmeye verilecek olağan anlam bellidir ve başvuru kendisine buna göre muamele edileceğini beklemektedir. Belirtilen hükümlere verilebilecek olağan anlam ise AYM'nin kararı sonrasında başvuru davalının dava ehliyeti yönünden incelenmesine engel bir durumun kalmaması ve bu husus karar kesinleşmeden önce temyiz ve karar düzeltme aşamalarında ortaya çıktığından temyiz merciince dikkate alınarak iptal kararı çerçevesinde inceleme yapılmasıdır. Ancak bu yönde bir inceleme yapılmadığı gibi neden bu yönde bir uygulama yapılmadığına dair bir açıklamaya da kararlarda yer verilmemiştir. Bu nedenle AYM, emlak vergisine ilişkin davasını inceleme imkânından mahrum kalan başvuru davalının, Anayasa'nın 36.

⁷⁰² Bkz. Bursa 2. Vergi Mahkemesinin 07.12.2011 tarih ve E. 2010/1454, K. 2011/2168 sayılı kararı.

⁷⁰³ Bkz. 2013/7698 başvuru numaralı ve 18.02.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 21.

maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. (parag. 44-48)

Mahkemeye erişim hakkı, 26.05.1981 günlü, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 04.12.1985 günlü ve 3239 sayılı Yasa ile değişik 89. maddesinin (a) fıkrasının 4. bendinde yer alan, *"Katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir."* hükmünün AYM tarafından iptali davasında da gündeme gelmiştir.⁷⁰⁴ İptale kadar geçen süreç, adil yargılanma hakkı bakımından oldukça önemlidir.

Söz konusu hüküm ilk olarak Mahkemenin önüne taşındığında AYM⁷⁰⁵ düzenlemenin, hak arama özgürlüğünü ortadan kaldırmadığı sadece Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen ilkeler doğrultusunda sınırladığı, bu nedenle düzenlemenin Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Mahkeme, hak arama hürriyetine böyle bir sınırlama getirme zaruretinin kamu yararını korumak endişesinden kaynaklandığını düşünmüş, hak arama hürriyetine getirilen ön şartın kamu yararı amacı taşıdığına kanaat getirmiştir. Mahkemeye göre; hızlı kentleşme, yerleşim merkezlerinin yeniden düzenlenmesini; pek çok sosyal ihtiyaç yönünden gerekli kılmıştır. Katılma paylarının hatalı hesaplanmış olması her zaman mümkün olabilir. Ancak bu gerekçeye dayalı olarak dava açma; hiçbir sınırlamaya tabi tutulmadan öne sürülmesi imkânının verilmesi, bakılacak dava sayısını son derece arttıracığı gibi, katılma paylarının ödenmesini dava sonuçlanıncaya kadar geciktireceği için, belediyeleri finansman güçlüğü içine sokarak, başlamış projelerin tamamlanmasını da imkânsız kılar. Böyle bir durumun "kamu yararı" açısından yaratacağı ciddi sakıncalar, izahı gerektirmeyecek kadar açıktır. Bir kanunla getirilen ve benzer durumdaki mülk sahiplerine objektif bir şekilde uygulanacak genel nitelikli bu sınırlama Anayasa'nın 13. maddesinde öngörülen "demokratik toplum düzeninin gereklerine" aykırı değildir.

Aynı hüküm sonraki yıllarda tekrar AYM'nin önüne taşınmış, bu kez AYM iptal kararı vermiştir.⁷⁰⁶ ⁷⁰⁷ Mahkemenin gerekçesi şöyledir: *"İtiraz konusu kuralla, kendisine 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca harcamalara katılma payı tahakkuk ettirilen bir mükellefin buna karşı dava açabilmesi, söz konusu payın yarısının önceden ilgili belediyeye ödemesi şartına bağlanmıştır. Harcamalara katılma paylarına karşı dava açılabilmesinin böyle bir şarta bağlanarak sınırlandırılmasının, ilgili belediyelerin söz konusu gelirleri öncelikle tahsil ederek*

⁷⁰⁴ ARTUN, Sevcin, "a.g.e.", s. 118.

⁷⁰⁵ Bkz. AYM, 24.11.1987 tarihli ve E. 1987/19, K. 1987/31 sayılı kararı.

⁷⁰⁶ Bkz. AYM, 28.03.2002 tarihli ve E. 2001/5, K. 2002/42 sayılı kararı.

⁷⁰⁷ ARTUN, Sevcin, a.g.e., s. 118.

projelerini kısa sürede tamamlamaları ve bu konudaki dava sayısının azaltılarak mahkemelerin iş yükünün hafifletilmesi gibi kamu yararına yönelik nedenlere dayandırıldığı anlaşılmaktadır. Ancak Anayasa'nın 13. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması, Anayasa'nın ilgili maddelerinde özel sınırlandırma nedeni bulunmasına bağlı tutulmuştur. Anayasa'nın dava hakkının düzenlendiği 36. maddesinde bu hakkın sınırlandırılması konusunda özel bir sınırlama nedenine yer verilmemiştir. Bu nedenlerle, dava hakkının sınırlandırılması Anayasa'nın 36. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.”

Gerçekten de AYM'nin ilgili hükmün iptalini reddettiği ilk karara, adil yargılanma hakkı ilkeleri temelinde katılma olanağı yoktur. Mükelleflerin mahkemeye erişim hakkını belirli bazı ön şartlara bağlamak devletlerin takdir yetkileri dahilinde olmakla beraber, **getirilen ön şart sınırlamasının, kamu yararı ve demokratik toplum düzeni gereklerine uygun olması, Anayasa'da gösterilen sınırlama sebepleri kapsamında bulunması** gerekmektedir. Belediye Gelirleri Kanunu'nun ilgili maddesinde yer alan hükmün, kamu yararına olduğu iddia edilebilirse de, Anayasa'nın dava hakkının düzenlendiği 36. maddesinde bu hakkın sınırlandırılması konusunda özel bir sınırlama nedenine yer verilmemiş olduğu için, kanun koyucunun dava hakkına böylesine bir ön şart öngörmesi hukuka uygun değildir.

Yeri gelmişken AYM'nin mahkemeye erişim hakkıyla ilgili olarak vermiş olduğu ve önemli birtakım ilkelerin ortaya konduğu birkaç karara değinmek istiyoruz. Anayasa Mahkemesi, mahkemeye erişim hakkıyla ilgili olarak vergiye ilişkin bir bireysel başvuru kararında önemli değerlendirmelerde bulunmuştur.⁷⁰⁸ Olayda başvuran, ikamet ettiği Ankara'da bulunan dairesini satarak Adana iline taşınmıştır. Vergi dairesi, başvuranın daire satışından elde ettiği gelirin matrahının takdiri için dosyayı takdir komisyonuna sevk etmiştir. Ardından da komisyon kararına istinaden vergi ceza ihbarnamesiyle başvuran adına vergi ziyai cezalı gelir vergisi tarh edilmiştir. Düzenlenen ceza ihbarnamesi, başvuran tarafından dairenin satın alınması sırasında doldurulan bilgi formunda ve daha sonra dairenin satışı sırasında düzenlenen resmi senette beyan edilen adrese gönderilmiştir. Ancak başvuranın belirtilen adreste tanınmadığının ve muhtarlık kayıtlarında başvurana rastlanmadığının tespiti üzerine, gazete ilanı ile ilan edilen tebliğ gerçekleştirilmiştir. (parag. 8-11)

Başvuran, ilan edilen tebliğin yapıldığı tarihte Adana'da ikamet ettiğini, nüfus kayıt sorgusu yapılsa adresine ulaşılacağını, 1999 yılından beri aynı şirkette

⁷⁰⁸ Bkz. 2013/5949 başvuru numaralı ve 12.03.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

çalıştığını, çalıştığı yerden sorgulansaydı da yine adresine ulaşılabilirliğini belirterek, vergi ziyai cezalı ihbarnamenin usulüne uygun tebliğ edilmeksizin düzenlenen ödeme emrine konu alacağın kaldırılması istemiyle vergi mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme, ihbarnamenin usulüne uygun olarak ilan edilen tebliğ edildiğini ve amme alacağının usulüne uygun olarak kesinleştiğinden kesinleşen alacak için davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde usul ve yasaya aykırılık bulunmadığını belirterek davayı reddetmiştir. Bölge İdare Mahkemesi de davayı reddetmiştir. Bunun üzerine başvuran Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur. (parag. 13-19)

Anayasa Mahkemesi değerlendirmelerine, adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkının, bir uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek anlamına geldiğini vurgulayarak başlamıştır. AİHM içtihatlarına da⁷⁰⁹ değinen Anayasa Mahkemesi AİHM'in mahkemeye erişim hakkını hukukun üstünlüğü ilkesinin temel unsurlarından biri olarak kabul ettiğini ve mahkemeye etkili erişim hakkının, mahkemeye başvuru konusunda tutarlı bir sistemin var olmasını ve dava açmak isteyen kişilerin mahkemeye ulaşmada açık, pratik ve etkili fırsatlara sahip olmasını gerektirdiğini belirtmiştir. Bu sebeple hukuki veya uygulamadaki belirsizlikler, tarafların mahkemeye erişimine zarar veriyorsa, bu hakkın ihlal edildiğine karar verilmektedir. (parag. 47)

Anayasa Mahkemesi, mahkemeye erişim hakkının kural olarak mutlak bir hak olmayıp sınırlandırılabilen bir hak olduğunu, bununla birlikte getirilecek sınırlamaların hakkın özünü zedeleyecek şekilde kısıtlamaması, meşru bir amaç izlemesi, açık, ölçülü ve başvuran üzerinde ağır bir yük oluşturmaması gerektiğine işaret etmiştir. Devletler, bir davanın açılabilirliğine ilişkin olarak takdir yetkileri gereği bazı sınırlamalar getirebilir ve bu davalar niteliği gereği düzenleyici işlemlere konu olabilir. Bununla beraber bu sınırlamalar, dava açmak isteyen bir kişinin mahkemeye erişim hakkının özünü zarar verecek seviyeye ulaşmamalıdır. (parag. 53)

Başvuru konusu olayda Anayasa Mahkemesi, vergi ceza ihbarnamesinin 213 sayılı Kanun'un 101. maddesinde sayılan ve bilinen adres olarak nitelendirilen adreslerin dışında bir adrese posta yoluyla tebliğ edilmeye çalışıldığını, ancak adreste başvuranın tanınmadığından bahisle ilan edilen tebliğ yoluna gidildiğini, başvuru konusunun ilan edilen tebliğden haberdar olmaması ve buna bağlı olarak dava

⁷⁰⁹ Bkz. Geffre v. Fransa; 23 Ocak 2003; parag. 34.

açamaması üzerine alacağı kesinleştiği gerekçesiyle ödeme emrinin düzenlendiğini tespit etmiştir. Bu durumda, vergi dairesinin 213 sayılı Kanun'da sayılan bilinen adresler dışında bir adrese gönderdiği ihbarnamenin tebliğinin yapılamamış olması nedeniyle ilan edilen tebliğ yolunu kullandığı, başvuranın adresinin araştırılması için çalışma yaptığı konusunda bir verinin dava dosyası kapsamında bulunmadığı ve bu sebeple **başvuranın güncel adresine ulaşmada yeterli özeni göstermediği** anlaşılmalı, başvuranın ihbarnameye karşı dava açma hakkını kullanmasının engellenmesi ve bu sebeple ihbarnameye konu kamu alacağının kesinleşmesi sonrasında düzenlenen ödeme emrine karşı sınırlı bir itiraz hakkı bulunması nedeniyle başvuranın mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. (parag. 57-58)

Anayasa Mahkemesinin, mükelleflerin mahkemeye erişme hakkını ele aldığı bu davada kullandığı kriterler, AİHM içtihatlarında yer alan kriterlerle birebir örtüşmektedir.

Mahkemeye erişim hakkı bakımından AYM önüne taşınmış bir başka bireysel başvuru kararı daha bulunmaktadır. Mahkeme, süre kriteri çerçevesinde önüne gelen bu davada önemli değerlendirmelerde bulunmuştur.⁷¹⁰

Başvuran, 2001 yılı Aralık ayına ilişkin banka ve sigorta muameleleri vergisini ihtirazi kayıtla 15.01.2002 tarihinde posta yoluyla beyan etmiş ve aynı tarihte de ödemiştir. Ardından ihtirazi kayıt talebi ilgi gösterilerek, iadenin yerine getirilemeyeceğinin 02.07.2002 tarihinde bildirilmesi üzerine, 24.07.2002 tarihinde işlemin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme davayı kabul etmiş ve dava konusu tahakkuk işleminin iptaline karar vermiştir. (parag. 8)

Davalı idare bu kararı temyiz etmiştir. Danıştay, dava açma süresi geçtikten sonra açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Başvuranın karar düzeltme başvurusu kabul edilmiş; tahakkuk işleminin başvurana tebliğ edilip edilmediği ile dava konusu işlemlerle ilgili kurulan ve 30/1/2002 tarihini taşıyan bir dilekçenin bulunup bulunmadığı, bu dilekçenin 15/1/2002 tarihinde postayla verilen ihtirazi kayıt dilekçesi olup olmadığının araştırılmaksızın verilen Mahkeme kararında isabet olmadığı gerekçesiyle karar bozulmuştur. Neticesinde vergi mahkemesi, davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar vermiştir. Zira ihtirazi kayıt beyanı, yükümlülerin kendi beyan ettikleri matrahlar üzerinden yapılan tahakkuklara karşı dava açmalarına olanak sağlayan istisnai bir durum olup ihtirazi kayıt beyanı bu niteliği itibarıyla idarenin yeni bir işlem tesis etmesini

⁷¹⁰ Bkz. 2013/4553 başvuru numaralı ve 16.04.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

gerektiren, ya da ihtirazi kaydın kabul edilmediğinin açıkça ya da zımni olarak yükümlüye bildirilmesi zorunluluğu içeren bir başvuru niteliğinde bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle yükümlüler ihtirazi kayıtla beyanda bulunmakla idareden bir işlem tesis edilmesini, var olan bir işlemin değiştirilmesini, kaldırılmasını, yerine yeni bir işlem tesis edilmesini istememekte, sadece ihtirazi kayıt koymakla kendi beyanına yada kendi iradesiyle yaptığı ödeme gibi bir işleme karşı dava açma hakkı kazanmakta olup ihtirazi kayıt müessesesi bu amaçla öngörülmüş ve kabul edilmiş bir müessesedir. Bu durumda; ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine, ihtirazi kayıtla beyanda bulunulduğu tarihten itibaren 30 gün içinde dava açılması gereklidir. Olayda davacı tarafından 15.01.2002 tarihinde ihtirazi kayıtla beyanda bulunulduğu dikkate alındığında bu tarihten itibaren 30 gün içinde, en son 14.02.2002 tarihinde, dava açılması zorunlu iken bu süre geçirilerek 24.07.2002 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerekmektedir. (parag. 9-11)

Bu karara karşı yapılan temyiz başvurusu Danıştay tarafından kabul edilmiş ve ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuştur. Gerekçe olarak da, başvuran tarafından 15.01.2002 tarihi dilekçe ile yapılan başvurunun, 02.07.2002 tarihli işlemle iade talebinin yerine getirilmeyeceği gerekçesiyle reddedilerek tebliği üzerine, İYUK m. 10 uyarınca ilgililerin yetkili idari makamlarca verilen cevabın tebliğinden itibaren süresi içerisinde dava açabilecekleri hükmü gösterilmiştir. Bu nedenle mahkemece işin esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken süre aşımı nedeniyle reddine karar vermesinde hukuki isabet yoktur. (parag. 12)

Bu karar üzerine bu kez idare karar düzeltme yoluna başvurmuş ve sonucunda bozma kararı kaldırılarak, vergi mahkemesi kararının onanmasına karar verilmiştir. İç hukuk yollarını tüketen başvuran, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur. (parag. 13-14)

Başvuran, hatalı yapılan yargılama nedeniyle 40.809.297,45 TL zararının olduğunu, yargılamanın makul sürede bitirilmediğini, aşırı şekilci davranılarak hakkın özüne dokunulduğunu belirterek, Anayasa'nın 35. maddesinde tanımlanan mülkiyet hakkının ve 36. maddesinde tanımlanan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür, tazminat talebinde bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi başvuruyu mahkemeye erişim hakkı ve davanın makul sürede sonuçlandırılmadığı iddiaları çerçevesine değerlendirmeyi uygun bulmuştur. (parag. 31-32)

Bu bölümde yalnızca mahkemeye erişim hakkı bakımından yapılan değerlendirmelere yer verilecektir. Başvurana göre, açtığı davanın süresinde olmadığı gerekçesiyle reddi aşırı şekilci bir yaklaşımdır ve hakkın özüne dokunmaktadır. AYM, mahkemeye erişim hakkının mutlak olmadığı, sınırlandırılabilir

olduğu ancak getirilecek sınırlandırmanın hakkın özünü zedeleyecek şekilde kısıtlanmaması, meşru bir amaç izlemesi, açık ve ölçülü olması ve başvuru üzerinde ağır bir yük oluşturmaması gerektiğini vurgulayarak değerlendirmelerine başlamıştır. AYM, devletlerin bir davanın açılabilirliğine ilişkin olarak takdir yetkilerine dayanarak bazı sınırlamalar getirebileceğini, bununla birlikte bu sınırlamaların dava açmak isteyen bir kişinin mahkemeye erişim hakkının özüne zarar verecek seviyeye ulaşmaması gerektiğini vurgulamıştır. Bu noktada AYM, benzer yöndeki AİHM kararlarına atıfta bulunmuştur. (parag. 41)⁷¹¹

Mahkemeye erişimi **aşırı derecede zorlaştıran ya da imkânsız hale getiren uygulamalar** mahkemeye erişim hakkını ihlal edebilir. Bununla birlikte, dava açma ya da kanun yollarına başvuru için belli sürelerin öngörülmesi, bu süreler dava açmayı imkânsız kılacak ölçüde kısa olmadıkça, hukuki belirlilik ilkesinin bir gereğidir ve mahkemeye erişim hakkına aykırılık oluşturmaz. Ne var ki, öngörülen süre koşullarının açıkça hukuka aykırı olarak yanlış uygulanması ya da yanlış hesaplanması nedeniyle kişiler dava açma ya da kanun yollarına başvurma hakkını kullanamamışsa, mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini kabul etmek gerekmektedir. Bu değerlendirmelerde bulunan AYM, yine bir AİHM kararına atıfta bulunmuştur. (parag. 42)⁷¹²

AYM, mahkemeye başvuru hakkının yasal birtakım şartlara tabi tutulabilmesini kabul edilebilir olsa da, mahkemelerin usul kurallarını uygularken bir yandan adil yargılanma hakkını ihlal edebilecek aşırı şekilcilikten, diğer yandan da yasalar tarafından düzenlenen usul kurallarının ortadan kaldırılması sonucunu doğurabilecek aşırı gevşeklikten kaçınılması gerektiğine dikkat çekmiştir. (parag. 44)⁷¹³

Mahkeme yine bir AİHM içtihadına dikkat çekmiş ve süre koşulu gibi dava açmaya ilişkin usul koşullarının birden fazla yoruma neden olabilecek nitelikte olması halinde, mahkemeye erişim hakkı kapsamında o yorumlardan birinin davayı açmak isteyen kişileri engelleyecek şekilde katı bir şekilde kullanılması veya söz konusu koşulların katı bir uygulamaya tabi olmaması gerektiğini ifade etmiştir. (parag. 53)⁷¹⁴

Vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması yalnızca beyan edilen verginin tamamına veya bir kısmına karşı dava açma hakkının sağlanması için bir ön şart olup usul hükümlerinin uygulanmamasına yönelik bir etkiye ve verginin vadesinde

⁷¹¹ Bkz. Edificaciones Narch Gallego S.A. v. İspanya; 19.02.1998; parag. 34.

⁷¹² Bkz. Osu v. İtalya; 11.07.2002; parag. 36-40.

⁷¹³ Bkz. Walchli v. Fransa; 26.07.2007; parag. 29.

⁷¹⁴ Bkz. Beles v. Çek Cumhuriyeti; 12.11.2002; parag. 51 ve Tricard v. Fransa; 10.07.2001; parag. 33.

ödenmesine engel olmadığı gibi, 213 sayılı Kanun'un 25. maddesinde, posta yoluyla gönderilen beyannameler için düzenlene tahakkuk fişinin ilgiliye gönderileceği belirtilmişse de, aynı Kanun'un 93. maddesinde, tahakkuk fişinin ilgiliye tebliğ edilmesinin gerekmediği kural altına alınmıştır. (parag. 59)

Genel değerlendirmelerin ardından davaya ilişkin kararını açıklayan AYM, başvuranın mahkemeye erişim hakkına yönelik başvuru konusu olayda usul kurallarının önceden öngörülemez şekilde olağanın dışında farklı yorumlanmadığı gibi, derece mahkemesi kararının bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik de içermediğini dikkate alarak, başvurunun bu kısmının açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. (parag. 64)

Mahkemeye erişim hakkı kapsamında, yine süre kriteri çerçevesinde, mevcut bir içtihat uyuşmazlığına değinmek gerekmektedir. Mali tatil süresince temyiz yoluna başvuru sürelerinin işleyip işlemeyeceği meselesinde iki farklı içtihat oluşmuştur. Danıştay 3. Dairesi E. 2007/3182, K. 2009/461 sayılı ve 23.02.2009 tarihli kararında, "... mali tatil süresince, 5604 sayılı Yasada açıkça vergiyle ilgili işlemlere ilişkin dava açma sürelerinin işlemeyeceği kurala bağlanmışken benzer şekilde bir hükmün öngörülmediği temyiz başvurusuna ilişkin sürenin de işlemeyeceği sonucuna ulaşmak olanaklı değildir." şeklinde bir karara varmıştır. Ancak Danıştay 4. Dairesi, E. 2014/7359, K. 2015/3338 sayılı ve 15.06.2015 tarihli kararında "Vergi Mahkemesince temyiz konusu mahkeme kararının 04.06.2014 günü tebliğ edildiği, otuz günlük temyiz süresi geçtikten sonra 15.07.2014 günü temyiz edildiği gerekçesiyle temyiz isteminin süreaşımı nedeniyle reddedilmiş ise de, 5604 sayılı Kanununun 1. maddesinin 3. fıkrası uyarınca dava açma sürelerinin mali tatil süresince işlemeyeceği, belirtilen sürelerin mali tatilin bitiminden itibaren tekrar işlemeye başlayacağı yolundaki düzenleme dikkate alındığında temyiz süresinin son gününün mali tatilin içinde olan 04.07.2014 tarihi olması nedeniyle mali tatilin son günü olan temmuz ayının 20. gününe kadar uzayacağı, yine bu tarihte adli tatile rastlaması nedeniyle adli tatilin bittiği günden itibaren bir hafta uzatılacağından, davacının 15.07.2015 günü yaptığı temyiz başvurusunun süresinde olduğu anlaşıldığından, dosyanın tekemmül ettirilerek temyiz başvurusunun görüşülmesi için Dairemize gönderilmesi gerekirken, temyiz talebinin süre yönünden reddeden mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir." değerlendirmesinde bulunmuştur.

İşte bu denli genişletici bir yorum ile ulaşılan karar, teknik hukuk yorumundan çok mükellef hukuku ve hak arama özgürlüğü açısından olumlu karşılanabilirse de,

içtihat uyuşmazlığına yol açması nedeniyle son derece problematiktir. Bu nedenle bu farklılığın **içtihatları birleştirme kurulu kararıyla** giderilmesi gerekmektedir.⁷¹⁵

Mahkemeye erişim hakkı kapsamında, vekalet ücretinin ele alındığı bir bireysel başvuru kararı üzerinde de durmak istemekteyiz.⁷¹⁶ Başvuru, kamulaştırmaz el atma nedeniyle açılan tazminat davasında lehe hükmedilen nispi vekalet ücretinin karar düzeltme aşamasında maktu olarak değiştirilmesi nedeniyle adi yargılanma hakkının ihlali iddiasına ilişkindir. (parag. 1) Mahkeme, silahların eşitliği ilkesinden yararlanmak suretiyle değerlendirmelerde bulunmuştur. AYM'ye göre, Devletin -kendisi taraf olsun ya da olmasın- davanın taraflarından birini diğerine nazaran önemli ölçüde avantajlı hale getiren kanuni düzenlemeler yapması, silahların eşitliği ilkesi ve dolayısıyla yargılamanın hakkaniyete uygun yürütülmesi kuralına aykırılık oluşturmaktadır. Ancak, vekalet ücretinin bir usul hukuku kavramı olduğuna ve yapılan yasal değişikliklerin derhal uygulanma niteliğini haiz olduğuna dikkat çeken AYM, bahsedilen düzenlemenin davanın her iki tarafı için vekalet ücretini maktu hale getirdiğini ve davayı her iki tarafın da kazanma imkânı bulunduğunu dikkate alarak, düzenlemenin silahların eşitliğine aykırı bir düzenleme olmadığına kanaat getirmiştir. (parag. 24-25)

Ardından AYM, vekalet ücretinin, davayı vekille takip eden ve davası kabul edilen lehine hükmedilen bir ücret olduğunu, dava aşamasında kimin lehine ya da aleyhine olacağı önceden belli olmayan bu ücret yükümlülüğünün bir usul kuralı olarak mahkemeye erişim hakkı ile ilişkili olduğunu ifade etmiştir. (parag. 26) Zira vekalet ücreti, bir yargılama gideridir. Yargılama giderlerinin miktarı da mahkemeye erişim hakkını doğrudan etkilemektedir.

Sonuç olarak Mahkeme, başvuru lehine hükmedilen tazminat miktarı ve lehine hükmedilen yargılama giderleri göz önünde bulundurulduğunda maktuya çevrilen vekalet ücretinin, başvuru vekille dava açmasını imkânsız hale getirmediği ya da aşırı derecede zorlaştırmadığı, başvuru üzerinde ağır bir yüke sebep olmadığı ve başvuru mahkemeye erişim hakkına yönelik orantısız bir müdahale oluşturmadığı kanaatine ulaşmıştır ve oyçokluğuyla başvuru adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir. (parag. 48) Bir karşı oy yazısında ise adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁷¹⁷

⁷¹⁵ DOĞRUSÖZ, Bumin, "Tatiller Birleşirse", **Dünya gazetesi**, 14 Aralık 2015.

⁷¹⁶ Bkz. 2013/9466 başvuru numaralı ve 27.10.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

⁷¹⁷ Başvuru konusu olayda, başvuru ilgilili belediyeden 298.125,00 TL alacağı bulunmaktadır. Bu alacak dolayısıyla 22.337,50 TL vekalet ücretine hükmedilmiş iken yargılamanın en son aşaması olan karar düzeltme aşamasında vekalet ücreti, yasa gereği 1.200 TL'ye indirilmiştir. Bu kaybın başvuru

Karşı oyda belirtilen görüşe katılmadığımızı ifade etmeliyiz. Uygulamada, karşı vekalet ücretlerinin avukat ile müvekkil arasında yapılan sözleşme uyarınca, avukatlarca alındığı bir gerçek olmakla birlikte bu durumun nispi vekalet ücretinin maktuya çevrilmesi nedeniyle kişinin kendi tazminat alacağından keserek avukata vermesi gibi bir sonuca yol açması mümkün görünmemektedir. Zira avukatlık sözleşmelerinde karşı vekalet ücretine ilişkin olarak herhangi bir tutar yazılmamaktadır. Tutar, mahkemenin hükmünde belirtilmektedir. Vekalet ücreti bir usul kuralı olması nedeniyle, buna ilişkin yapılan kanuni düzenlemeler derhal uygulanma kabiliyetine sahip bulunmaktadır. Dolayısıyla karar düzeltme aşamasında yapılan değişikliklerin dahi derhal uygulanması gerekmektedir. Bu noktada mahkemeye erişim hakkıyla da bağlantılı olarak, AYM'nin yapmış olduğu yorumun ve vermiş olduğu kararın yerinde olduğunu düşünmekteyiz.

Anayasa Mahkemesinin, mükelleflerin mahkemeye erişme hakkını ele aldığı bu davada kullandığı kriterler de, AİHM içtihatlarında yer alan kriterlerle birebir örtüşmektedir.

Verilen idari para cezasına karşı açılan davanın süre aşımından reddedilmesi nedeniyle mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiği iddiasını içeren bir bireysel başvuru kararına daha değinilecektir.⁷¹⁸ Bu olayda yabancı uyruklu başvuran bir trafik kazasına karıştığı için süresinde aracıyla Türkiye'den çıkış yapmamış ve bu sebeple de adına ilgili gümrük müdürlüğünce 15.244 TL para cezası kesilmiştir. Başvuran, adına kesilen para cezasına ilişkin tebligatta hangi yargı yoluna hangi sürede başvuracağını belirtilmediğini, idari yargı yolundaki genel dava açma süresi olan 60 günlük süre içinde idare mahkemesine dava açtığını, idare mahkemesinin görevsizlik nedeniyle davayı reddederek dosyayı vergi mahkemesine gönderdiğini, vergi mahkemesinin ise 30 gün içinde açılmadığı gerekçesiyle davayı reddettiğini, yabancı uyruklu olduğu için son derece karmaşık olan mevzuatı tam olarak bilemeyeceğini ileri sürerek AYM'ye bireysel başvuruda bulunmuştur. (parag. 1, 38)

tarafından üstlenilmesi gerekeceği, vekalet ücretinin avukata ait olması hukukumuzda genel kural olduğuna göre başvuru ile avukatının da bu şekilde anlaşmış olmaları gerektiği, bu durumda başvurunun kayba uğrayan vekalet ücretini tamamen veya kısmen avukata kendi tazminat alacağından keserek vermesi gerekeceği, asıl alacağın yaklaşık yüzde yedisini aşan vekalet ücreti kaybının kayda değer ve önemli olmadığı söylenemeyeceği, devletin kamulaştırmasız el atma suretiyle kendi yol açtığı haksızlığın giderimi için mahkemeye başvuran başvurucuya son anda öngörülemeyen bir engel çıkardığı, bu nedenle olaydaki hakkaniyete aykırılık boyutunun da çok açık olduğu gözetildiğinde, başvurunun mahkemeye erişim hakkına ölçüsüz bir müdahale yapıldığı gerekçeleriyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekmektedir.

⁷¹⁸ Bkz. 2013/8896 başvuru numaralı ve 23.02.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

AYM, mahkemeye erişim hakkıyla ilgili değerlendirmelerine, dava açma sürelerini düzenleyen, son derece karışık ve dağınık mevzuatın aşırı şekilci, katı, yorumunun bu hakkı ihlal edeceğini belirterek başlamıştır. Bu bağlamda özellikle başvuru mercii ve süresi gösterilmeyen işlemlerle ilgili davalarda mahkemelerin usul kurallarını yorumlarken mahkemeye erişim hakkının özünü zedeleyecek şekilde katı yorumdan kaçınmaları gerekmektedir. Zaten Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan *"Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır."* hükmü de somut olaylarda ilgili kişiler hakkında tesis edilen işlemlere karşı başvurulacak kanun yolları ve merciler ile sürelerin belirtilmesi zorunluluğunu getirmektedir. Bu nedenle bu hususlara ilişkin olarak her kanunda özel bir düzenleme yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır. (parag. 40-41)

AYM somut olayda, derece mahkemesinin, başvuranın yabancı uyruklu bir kişi olduğunu da dikkate almadan, son derece karışık ve dağınık olan gümrük mevzuatına ilişkin ve başvurulacak kanun yolları ve merciler ile süresi belirtilmemiş bir idari işleme karşı açılan davayı, süre aşımı gerekçesiyle reddettiğini, dava açma süresine ilişkin kuralların son derece **katı yorumlandığını** tespit etmiştir. Bu nedenle AYM başvuranın, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamında mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine oybirliğiyle karar vermiştir. (parag. 42-43)

Bu başvuru her ne kadar gümrük bölgesinden süresinde çıkış yapılmaması nedeniyle verilen bir idari para cezasına ilişkin olsa da, kararda ortaya konan ve mahkemeye erişim hakkına ilişkin olan önemli ilkeler, vergi para cezaları bakımından da geçerlidir.

Yeri gelmişken Türk vergi sistemi bakımından tartışmalı olan ve Danıştay daireleri arasında görüş farklılıklarının bulunduğu bir konuya dikkat çekmek istiyoruz. Buna göre; **süresi geçtikten sonra pişmanlık dilekçesi ile birlikte verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konup konamayacağı meselesi** oldukça tartışmalıdır.

Danıştay 9. Dairesi'nin konu hakkındaki görüşü bir davada şu şekilde somutlaşmıştır:⁷¹⁹ *"Bu durumda, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına da hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu bakımdan, pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazi kayıt koymak olanağı mevcut olduğundan, mahkeme kararının pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının Vergi Usul*

⁷¹⁹ Bkz. Dan. 9. D. E. 1997/2708, K. 1998/1990 ve 14.5.1998 tarihli kararı.

Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir.”

Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu vermiş olduğu bir kararda bu görüşe şu gerekçelerle katılmamıştır:⁷²⁰ “1-Vergi beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilmesi ile pişmanlıkla verilmesinin nedenleri, koşulları ve yarattığı sonuçların farklı olduğu; ihtirazi kayıt konulması, tarh edilen verginin dava konusu yapılmasına olanak yarattığı halde, pişmanlıkla verilmesinin beyannamenin zamanında verilmediği için doğmuş vergi kaybından dolayı ceza kesilmesini önlediği,

2- Beyannamenin pişmanlıkla verilmesi, süresi geçtikten sonra verilen bu beyannamenin kanuni süresinde verilmiş sayılmasına yol açmadığından ve sadece ceza kesilmesini önlediğinden, pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının etkileyici bir sonuç doğurmadığı, bu yüzden kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına, kanuni süresinde ancak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere bağlanan hukuksal sonucun tanınmasına olanak bulunmadığı,

3- 2006 takvim yılı için beyanname verme süresi olan 25.4.2007 geçtikten sonra verilen beyanname üzerinden yapılması gereken tahakkuk nedeniyle ileri sürülen çekinceye hukuksal sonuç bağlanamayacaktır. “

Görüldüğü üzere yargısal makamların konu hakkındaki görüşleri çelişkilidir ve çelişkinin giderilmesi, bir içtihat birliğine varılması gerekmektedir. Kanaatimizce, süresi geçtikten sonra pişmanlık dilekçesi ile birlikte verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasında herhangi bir hukuki engel ve sakınca bulunmamaktadır. Zira mükellef, süresi geçtikten sonra pişmanlık dilekçesi ile verdiği beyannameye ilişkin olarak dava yoluyla ileri sürmek istediği birtakım çekincelere sahip olabilir. Kanuni bir engel de olmaması nedeniyle mükellefin dava açmasının engellenmesinin **hak arama özgürlüğünün ihlali** olacağı kanaatindeyiz.

Yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye ulaşma hakkı kapsamında son olarak, **görevli olmayan yargı kolundaki mahkemede** yapılan yargılamanın adil yargılanma hakkı ve kanuni hakim güvencesi kapsamında ele alındığı bir bireysel başvuru kararına değinmek istiyoruz.⁷²¹ Başvuru konusu her ne kadar vergiye ilişkin olmasa da kararın, vergi hukukunda yansımaları olabileceği kanaatindeyiz.

Bu davada başvuran, emekli olmak suretiyle TSK'dan ayrıldığını, dava dosyasında asker kişi olarak sanık kalmadığını, barış zamanı askeri mahkemelerde

⁷²⁰ Bkz. Dan. VDDGK, E. : 2012/167, K. 2012/300 ve 27.06.2012 tarihli kararı.

⁷²¹ Bkz. 2015/889 başvuru numaralı ve 17.11.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

yargılanmasının mümkün olmadığını, üzerine atılı suçun da askeri bir suç teşkil etmediğini, görevli mahkemenin adli yargı yeri olduğunu ve bu nedenle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. AYM, başvuranın iddialarını adil yargılanma hakkı kapsamında olan kanuni hakim güvencesi yönünden incelemiştir. (parag. 46, 53)

Kanuni hakim güvencesinin sağlanmadığı bir yargılamanın adil olduğundan söz edilemeyeceği için kanuni hakim güvencesinin sağladığı “güvenceler” esasen adil yargılanma hakkı içinde yer almaktadır. Bu hak aynı zamanda bir kimsenin tabii olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamayacağına dair Anayasa'nın 37. maddesinde açıkça düzenlenmektedir. Bu hak adil yargılanma hakkının en önemli ögesi olan yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde yargılanma hakkının da temelini oluşturmaktadır. (parag. 55-58)

Bilindiği üzere AYM, bir uyuşmazlık hakkında hangi mahkemenin veya yargı kolunun görevli olduğunu tespit etmekle görevli değildir. AYM'nin bireysel başvuru kapsamındaki görevi, yargılamanın usul kurallarına uygunluğunu denetlemek değil, adil yargılanma hakkı kapsamındaki güvencelerin somut olayda ihlal edilip edilmediğini denetlemektir. (parag. 73)

Somut olayda AYM, askeri hakim ve savcıların hangi mahkemede yargılanacağına dair oluşan hukuki belirsizlik karşısında meselenin Uyuşmazlık Mahkemesine taşınması noktasında harekete geçmemiş, bu anlamda gereken özeni göstermemiştir. Sonuç olarak AYM, kanuni hakim güvencesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. (parag. 74-75)

Uygulamada zaman zaman idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında da görev uyuşmazlıkları yaşandığı için bu karar, çalışma konumuz kapsamında da önem taşımaktadır. Özellikle harçlar konusunda vergi yargısı ile idari yargı arasında görev uyuşmazlıkları meydana gelebilmektedir.

Bu konu hakkındaki temel mevzuat 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'dur. Bu Kanun'un 5. maddesi idare mahkemelerinin görevlerine ilişkindir. Bu maddeye göre idare mahkemeleri, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla ilk derecede Danıştayda çözümlenecek olanlar dışındaki; iptal davalarını, tam yargı davalarını, tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklardan hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Vergi mahkemelerinin görevleri ise Kanun'un 6. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre vergi mahkemeleri, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler.

Mükelleflerin vergi mahkemesinde görülmesi gereken bir davasının idari mahkemede görülmesi, az önce değinilen AYM kararı doğrultusunda kanuni hakim güvencesini ihlal edip adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturmaktadır. Bu nedenle mahkemelerin bu konuda gereken özeni göstermesi, yapılan görev itirazlarını hassasiyetle değerlendirmesi gerekmektedir.

II. Mükellef Makul Sürede Yargılanmalı

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

AİHM, önüne gelen makul sürenin ihlali iddialarında sürenin başlangıç ve bitiş tarihlerini belirledikten sonra, sürenin makul olup olmadığını değerlendirirken, olayın karmaşıklığı, başvuranın ve yetkililerin davranışları gibi pek çok kriteri değerlendirmektedir.⁷²² Bu anlamda bu değerlendirme her olayın kendine has koşulları altında yapılmaktadır. Dolayısıyla vergi davaları için de kesin bir makul süre belirlemesi yapmak mümkün değildir.

Olay, fazla karmaşıksa, pek çok belgenin incelenmesini ve tanığın dinlenmesini gerektiriyorsa, bu yargılamanın uzaması makul olarak değerlendirilebilecektir. Diğer yandan bazı hallerde başvuran veya idare gereksiz deliller sunarak veya tanıklar dinleterek süreci uzatmaya çalışmışsa bu durumda da buna sebep olan tarafa göre makullük değerlendirilmesi değişebilecektir. Eğer mükellef kendi kusuruyla buna sebep olmuşsa, her ne kadar yargılamayı gerçekleştiren tarafın bunu önleme yükümlülüğü bulursa da, kendi kusurlu hareketinden lehine sonuç çıkarmaması gerekmektedir. Bireyler kendilerine tanınmış olan usuli hakları özenli bir biçimde kullanmalıdırlar. Ancak idare buna neden olmuşsa bu takdirde geçen sürenin makul olmadığına karar verilebilecektir. Dolayısıyla Mahkeme her olayda, hem nitelik ve hem de nicelik değerlendirmesi yapmaktadır.

Vastberga Taxi Aktiebolag ve Vulic davasında da Mahkeme, bu kriterleri değerlendirmiş ve makul sürenin aşıldığı kanaatine varmıştır. Vergi idaresi tarafından cezalı vergi tarhiyatının bildirilmesi ile başlayan süreç, başvuranların ilki

⁷²² Bkz. Frydlander v. Fransa; 27 Haziran 2000; parag. 43.

için 7 yıl 5 ay, diğeri için de 6 yıl 9 ay devam etmiştir. İlaveten ilk başvuran için yargılama süreci AİHM sürecinde de halen devam etmektedir. Diğeri içinse süreç, yüksek idare mahkemesinin kararıyla sona ermiştir.

AİHM, makul sürede yargılama yapılmaması iddiasına dayanan başvurularda, iç hukuk yollarının tüketilmesi şartını aramadığından, **sürüncemede kalan başvurular** hakkında da AİHM'e müracaat edilebilmektedir. Eğer iç hukuk yollarının tüketilmesi mutlak bir biçimde aransaydı, temel hak ve özgürlüklerin etkin bir biçimde kullanımı ve korunması engellenmiş olurdu. Zira tüketme şartının aranması makul sürede yargılama yapma yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle meydana gelen sonuçları ortadan kaldırmayacaktır. Aksine, makul olmadığı ileri sürülen yargılamanın daha da uzamasına ve başvuran açısından zararın daha da artmasına neden olacaktır.

Hoze davası ise makul sürenin başlangıcı konusunda AİHM tarafından yapılan yorum nedeniyle son derece önemlidir. Çünkü bu davada makul sürenin başlangıcı, cezalı tarhiyatın bildirildiği tarihten itibaren başlatılmamıştır.

Mahkeme burada, şirkete yapılan cezalı vergi tarhiyatı bildirimini ile başvuran şirket müdürünün şüpheli sıfatıyla sorguya alınması durumlarını birbirinden ayırmıştır. Her ne kadar başvuran makul sürenin başlangıcının cezai vergi tarhiyatının bildiriminden itibaren başlaması gerektiği iddiasında bulunmuşsa da Mahkeme aynı kanaatte olmamıştır. Şirket hakkında yürütülen soruşturma, şüpheli sıfatıyla sorguya alınmasının ardından başvuranın kişisel durumunu kapsamına almıştır.

Dolayısıyla makul sürenin başlangıcının tespitinde, özellikle de ortada iki başvuran varsa, her ikisi bakımından yapılacak olan tespitler farklılık arz edebilecektir. Sürenin sonunda ise bir tartışma bulunmamakta, yüksek mahkemenin temyiz talebini reddi ile süreç sona ermektedir.

Bu davanın bir diğer önemli yanı ise Mahkemenin soruşturma safhasını ve yargılama safhasını ayırarak yapmış olduğu değerlendirmelerdir. Süreç toplamda, 8 yıl 5 ay ve 18 gün devam etmiştir. Ancak bunun bir kısmı soruşturma aşamasına bir kısmı ise yargılama aşamasına ilişkindir. Dolayısıyla makul süreye ilişkin değerlendirme 8 yıl 5 ay ve 18 gün üzerinden değil, ayrı ayrı **her aşama bakımından bağımsız bir şekilde** yapılacaktır.

İlk aşama soruşturma aşamasıdır ve olayda soruşturma, Ocak 1989, yani başvuruçunun 1984'de şüpheli olarak ilk sorgulanma tarihinden itibaren 4 yıl 7 ay sonra sonlandırılmıştır. Mahkeme bu sürenin uzun olduğunu kabul etmiş ancak bu uzamayı haklı kılacak bir nedenin bulunup bulunmadığını da araştırmıştır. Neticede,

soruşturmayı yapanların karmaşık bir şirketler ağı ile uğraşmak durumunda kalması, çok sayıda tanık dinlenmiş olması nedeniyle, dava öncesi aşamada geçen sürenin makul olduğu kanaatine varılmıştır.

Ardından gelen aşama ise yargılama aşamasıdır. Mahkeme bu aşamada geçen 3 yıl 10,5 haftalık sürenin de makul olduğunu ifade etmiştir. Ancak unutulmamalıdır ki, makullük değerlendirmesi her olayın kendine özgü koşulları altında yapılmaktadır.

AİHM, **Editions Periscope** davasında da, vergi istisnasının hukuka aykırı olarak, uygulanmaması nedeniyle ortaya çıkan zararın giderilmesi için açılan davanın yaklaşık olarak 8 yıl sürmesini makul kabul etmemiştir. Daha önce de üzerinde durulan makul süre kriterlerini uygulayan Mahkeme mevcut olayın prosedürün uzamasını haklı kılacak karmaşıklıkta olmadığını tespit etmiştir. Yine bu doğrultuda başvuranın davranışları da incelenmiş ve sürecin uzamasında bir etkisinin bulunmadığı tespit edilmiştir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Anayasa'nın 141/son maddesi, *“Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması yargının görevidir.”* hükmünü getirerek yargı organlarının makul süreye dikkat etmelerine hükmetmiştir. Dikkat edilecek olursa Anayasa hükmü bir anlamda yargı yerlerine makul sürede yargılama yapma görevi yüklemektedir. Oysaki AİHS m. 6'da yer alan düzenlemeye bakılacak olunursa, burada kişiler bakımından talep ve dava edilebilir bir hak söz konusudur.⁷²³

Genel bir değerlendirme yapacak olursak, AİHM'in Türkiye hakkında vermiş olduğu ihlal kararlarında, ilk sırayı özgürlük ve güvenlik hakkı ihlalleri alırken, ikinci sırayı yargılamanın uzunluğu ihlali almaktadır.⁷²⁴ Dolayısıyla adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan makul sürede yargılanma hakkına ilişkin olarak uygulamada yaşanan sorunların giderilmesi ve hak ihlali oranlarının azaltılması, ülkemiz açısından bir zorunluluktur.

Anayasa Mahkemesi de bir bireysel başvuru kararında⁷²⁵ idari yargı alanında makul süreye ilişkin olarak şu değerlendirmelerde bulunmuştur: *“Hukuk sistemimizde idari yargı alanında yer alan uyuşmazlıklara ilişkin dava sürelerinin makul yargılama süresini aştığı yönündeki tespitlere, AİHM tarafından verilen birçok ihlal kararında değinilmiş olup, özellikle idari yargı alanındaki yapısal sorunlar ve*

⁷²³ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 152.

⁷²⁴ <http://www.inhak.adalet.gov.tr/istatistik/2013/20.pdf> (Erişim Tarihi: 01.12.2015)

⁷²⁵ Bkz. 2013/5016 başvuru numaralı ve 16.04.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 88.

Danıştay nezdinde temyiz ve karar düzeltme incelemelerinde geçirilen uzun yargılama sürelerinin ihlal kararlarına temel oluşturduğu anlaşılmaktadır.”

Makul sürede yargılama yapılmasının sağlanması amacıyla, İYUK'da yer alan birtakım düzenlemelerde, yargıyı ve yargıçları rahatlatacak bazı önemli değişiklikler yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Elbette ki diğer alanlarda da değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Çalışma konumuz kapsamında vergi davalarına da ilişkin olması sebebiyle yalnızca İYUK üzerinde durulacaktır. Bu konu başlı başına bir çalışma konusu olduğu için kısa açıklamalarla yetinilecektir.

İYUK m. 14 ve 15'de düzenlenen ilk inceleme safhası, idari davanın açılmasından itibaren, dava dilekçesinin karşı tarafa tebliğini yaklaşık 1 ay geciktirmektedir. Uygulamada yaşanan eksiklikler çoğu zaman, eksik dosyanın getirilmesi gibi, sonraki aşamalarda kolayca tamamlanabilecek niteliktedir. Bu nedenle ilk inceleme safhası, süreci gereksiz yere uzatmaktadır. Bu safhada sürecin uzamamasına dikkat edilerek hareket edilmelidir. Devamında İYUK m. 16'da yer alan tebligat ve cevap verme düzenlemesinde, replik ve düplik aşamaları zorunlu olmaktan çıkartılmalıdır. Yargıç, dava dilekçesi ve buna karşı verilen idarenin cevap dilekçesi neticesinde uyuşmazlığı bir sonuca vardırma konusunda kanaat sahibi olursa, replik ve düplik safhalarını tüketmek zorunda olmamalıdır. Zaten çoğu zaman replik ve düplik dilekçeleri, dava açma ve savunma dilekçelerinin tekrarından ibaret olmaktadır. Böyle bir değişiklik de yargılama sürecini oldukça kısaltacaktır.⁷²⁶

İş yoğunluğu fazla olan büyük şehirlerde yer alan idare mahkemelerinin kendi içerisinde, Danıştay modeli çerçevesinde, uzmanlık esasına göre yapılandırılması da bir diğer öneridir. İşbölümü sayesinde Danıştay içtihatları da yakından takip edilebilecek ve davalar daha hızlı sonuçlandırılacaktır.⁷²⁷ İstinaf mahkemelerinin hayata geçmiş olması da makul sürede yargılanma hakkı bakımından oldukça faydalı olup, Danıştay'ın iş yükü önemli ölçüde azalacaktır.

Vergi uyuşmazlıklarının da dahil olduğu idari yargı sisteminde İYUK m. 20'de belirtildiği üzere yargı mercileri re'sen araştırma yapma yetkisine sahiptirler. Madde hakimlere karar için gerekli bilgi ve belgeleri temin etmeleri konusunda önemli bir yetki vermektedir. Bu bağlamda yargı yerleri, tarafları ve davanın tarafı olmayan kişi ve kurumları harekete geçirebilmekte, karar için gerekli olan her türlü bilgi ve belgeyi temin için tarafların talebi olmaksızın dosyayı şekillendirebilmektedir. Yine yargı mercileri ara kararlara cevap verme süresini re'sen kısaltabilmektedirler. Dolayısıyla

⁷²⁶ TÜSİAD Raporu, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku Açısından*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, Aralık, 2003, s. 133-134.

⁷²⁷ TÜSİAD Raporu, a.g.e., s. 136.

idari yargı sisteminde ve vergi yargılamasında dava süresinin uzayıp kısılmasında yargı mercilerinin tutumları oldukça önem taşımaktadır.⁷²⁸

Makul süreyi aşan bir sürede sonuçlanan vergi davaları, hem vergi mükellefleri hem de devlet bütçesi açısından önemli zarar doğurmaktadır. Uzun süren dava neticesinde davayı kaybeden vergi mükellefi, oldukça yüksek tutarlara ulaşan gecikme faizi yükü altında kalmaktadır. Zira VUK m. 112/3-b uyarınca dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Davanın makul bir sürede sonuçlanması halinde mükellefin ödemek durumunda kalacağı gecikme faizi de makul bir tutar olabileceken, makul süreyi aşan bir sürede tamamlanan dava neticesinde mükellefler oldukça büyük bir zarara uğrayabilecektir.⁷²⁹

Son olarak, makul süre konusunda, mükellefler bakımından hissedilebilirlik değerlendirmesinde bulunurken, yürütmenin durduğu ve durmadığı halleri birbirinden ayırmak gerektiğini ifade edebiliriz. Yürütmenin durduğu ve mükellef açısından herhangi bir maddi kaybın bulunmadığı hallerde, yargılamanın uzunluğu mükellefler üzerinde daha az hissedilmektedir. Ancak bu durum elbetteki, yargılamanın makul sürede yapılması gerekliliğini ortadan kaldırmamaktadır.

Vastberga Taxi Aktiebolag ve Vulic davasında ortaya konan husus AYM'nin bir bireysel başvuru hakkında verdiği kararda da⁷³⁰ belirtilmektedir. Halihazırda devam etmekte olan bir yargılamada, makul sürede yargılama yapma yükümlülüğünün yerine getirilmediği iddiası ile bireysel başvuruda bulunulabilmesi, başvuru yollarının tüketilmesi kuralının istisnalarından birini teşkil etmektedir. Zira her durumda başvuru yollarının tüketilmesi şartının aranması, makul sürede yargılama yapma yükümlülüğüne aykırı davranılması nedeniyle meydana gelen sonuçları ortadan kaldırmayacaktır. Aksine, makul olmadığı iddia edilen yargılama faaliyetinin daha da uzamasına ve başvuru açısından zararın artmasına neden olabilecektir.

Hozee davasının önemli yanı ise Mahkemenin makul süre tespitinde birtakım süreçleri birbirinden ayırarak değerlendirme yaptığının ortaya konmuş olmasıdır. Bu davada Mahkeme soruşturma safhasını ve yargılama safhasını birbirinden ayırarak

⁷²⁸ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 152.

⁷²⁹ ARTUN, Sevcin, a.g.e., s. 134-135.

⁷³⁰ Bkz. 2012/12 başvuru numaralı ve 17/09/2013 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 33-34.

değerlendirmelerde bulunmuştur. Aynı durum, ilk derece yargılama ile temyiz yargılaması için de geçerlidir. Anayasa Mahkemesi de bu hususu göz önünde bulundurarak, bir bireysel başvuru kararında, başvuran hakkında tarh edilen KDV ve vergi ziyai cezasına ilişkin olarak yürütülen yargılama sürecinin toplamda 5 yıl 17 gün sürmesi ve bu sürenin 4 yıl 1 ay 4 gününün kanun yolunda geçmiş olmasını, şikayete konu yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğu yönünde karara bağlamıştır.⁷³¹

Editions Periscope davasında 8 yıllık süre AİHM tarafından makul olarak kabul edilmemiştir. Anayasa Mahkemesi de bir bireysel başvuru kararında⁷³² 8 yıl 27 gün süren yargılamayı makul kabul etmemiştir. Başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesinde, vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatlarına ilişkin ihbarnameler 04.01.2005 tarihinde tebliğ edilmiş, 16.03.2005 tarihinde tarhiyatın kaldırılması için dava açılmış, 09.11.2005 tarihinde davanın kabulüne karar verilmiş, 15.06.2006 tarihinde Bölge İdare Mahkemesince karar bozulmuş, ilk derece mahkemesi 26.09.2006 tarihinde davanın yeniden kabulüne karar vermiş, Danıştay 4. Dairesi 09.04.2008 tarihinde temyiz talebini kabul ederek ilk derece mahkemesi kararını bozmuş, ilk derece mahkemesi 19.11.2008 tarihli kararı ile yeniden davanın kabulüne karar vermiş, Danıştay 4. Dairesi 24.12.2009 tarihli kararıyla taleplerini reddederek ilk derece mahkemesi kararını onamış, 31.01.2013 tarihli kararı ile de karar düzeltme talebinin reddine karar vermiştir. (parag. 49)

Anayasa Mahkemesi, başvuruya konu davada yer alan kişi sayısı ve davanın mahiyeti nedeniyle icrası gereken usul işlemlerinin niteliği başvuruya konu yargılamanın karmaşık olduğunu ortaya koymakla birlikte, davaya bütün olarak bakıldığında, 2577 sayılı Kanun'da yer alan usul hükümlerine tabi bir yargılama sürecine ilişkin somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu 8 yıl 27 gün süren yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğu ve adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. (parag. 52)

Bir başka başvuruda da AYM, MTV'nin ödenmemesi nedeniyle haczedilen aracın satışına ilişkin işlemin iptali sürecindeki 5 yıl 10 aylık yargılamayı makul bulmamıştır.⁷³³

Yine AYM, başvuruya konu yargılama sürecinin incelenmesinde, vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatına ilişkin ihbarname 17/12/2007 tarihinde tebliğ edilmiş,

⁷³¹ Bkz. 2013/596 başvuru numaralı ve 08.05.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 59.

⁷³² Bkz. 2013/2264 başvuru numaralı ve 26.02.2015 karar tarihli bireysel başvuru kararı.

⁷³³ Bkz. 2013/5016 başvuru numaralı ve 16.04.2015 karar tarihli bireysel başvuru kararı, parag. 89-90.

15/1/2008 tarihinde tarhiyatın kaldırılması için dava açılmış, 15/9/2008 tarihinde davanın kısmen kabulüne karar verilmiş, Danıştay Dördüncü Dairesi 26/1/2012 tarihinde temyiz talebini kısmen kabul ederek İlk Derece Mahkemesi kararının vekalet ücretine ilişkin kısmını bozmuş, 9/4/2013 tarihli kararı ile karar düzeltme talebinin de reddine karar vermiş olup, bireysel başvuru tarihi itibarıyla İlk Derece Mahkemesi kararının vekalet ücretine ilişkin kısmının henüz kesinleşmediği, bunun dışındaki kısmının ise kesinleştiğini tespit etmiştir. Başvuruya konu davaya bir bütün olarak bakıldığında AYM, 2577 sayılı Kanun'da yer alan usul hükümlerine tabi bir yargılama sürecine ilişkin somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu yedi yılı aşan yargılamada makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varmıştır. Bu nedenle başvuru Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir.⁷³⁴

Değirmek istediğimiz bir başka bireysel başvuru kararında⁷³⁵, Vergi Usul Kanunu'na muhalefet (vergi kaçakçılığı) suçunun işlediği iddiasıyla yargılanılan davanın makul sürede sonuçlanmadığı belirtilerek adil yargılanma hakkı ihlali iddiası ileri sürülmüştür. Bu olayda AYM, sürenin başlangıç ve bitişi ile süresinin makul olup olmadığının tespitinde göz önünde bulundurulması gereken kriterler bakımından önemli tespitlerde bulunmuştur. Buna göre; *“ceza muhakemesinde yargılama süresinin makul olup olmadığı değerlendirilirken sürenin başlangıcı, bir kişiye suç işlediği iddiasının yetkili makamlar tarafından bildirilmesi veya isnattan ilk olarak etkilendiği arama ve gözaltı gibi bir takım tedbirlerin uygulanması anıdır. Somut başvuru açısından bu tarih, başvuru hakkında Konya Cumhuriyet Başsavcılığınca kamu davasının açıldığı 13/12/2006 tarihidir. Ceza yargılamasında sürenin sona erdiği tarih, suç isnadının nihai olarak karara bağlandığı tarih olup, somut başvuru açısından bu tarih başvuru hakkında verilen karara yapılan itirazın Konya 3. Ağır Ceza Mahkemesince reddedildiği 14/2/2014 tarihidir.”* (parag. 20)

Bu tespitlerin ardından Mahkeme, kriterler bakımından değerlendirmelerde bulunmuş ve şu sonuca varmıştır: *“Başvurunun değerlendirilmesi neticesinde, başvuruya konu ceza davası; hukuki meselenin çözümündeki güçlük, maddi olayların karmaşıklığı, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, taraf sayısı gibi kriterler dikkate alındığında karmaşık olmaktan uzaktır. Başvurucunun tutum ve davranışlarıyla ve usuli haklarını kullanırken özensiz davranmasıyla yargılamanın*

⁷³⁴ Bkz. 2013/4324 başvuru numaralı ve 07.07.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 38-42.

⁷³⁵ Bkz. 2014/431 başvuru numaralı ve 17.11.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

uzamasına önemli ölçüde sebep olduğu da söylenemez. Anılan davaya bütün olarak bakıldığında, somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu yedi yıl iki ayı aşkın yargılama sürecinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır. Açıklanan nedenlerle, başvurucunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.” (parag. 23-24)

Daha önce mahkemeye erişim hakkında incelemiş olduğumuz bir bireysel başvuru kararı üzerinde de durmak istiyoruz. Bu karar makul süre değerlendirmesine ilişkin olarak yapılan değerlendirmeler bakımından da önem taşımaktadır. Bu davada da 10 yılı geçkin bir süre makul bulunmamıştır. Bu bölümde kısaca karar özetledikten sonra mahkemenin değerlendirmeleri üzerinde durulacaktır.⁷³⁶

Başvuran, 2001 yılı Aralık ayına ilişkin banka ve sigorta muameleleri vergisini ihtirazi kayıtla 15.01.2002 tarihinde posta yoluyla beyan etmiş ve aynı tarihte de vergisini ödemiştir. Ardından ihtirazi kayıt talebi ilgi gösterilerek, iadenin yerine getirilemeyeceğinin 02.07.2002 tarihinde bildirilmesi üzerine, 24.07.2002 tarihinde işlemin iptali istemiyle vergi mahkemesinde dava açmıştır. Mahkeme davayı kabul etmiş ve dava konusu tahakkuk işleminin iptaline karar vermiştir. (parag. 8)

Davalı idare bu kararı temyiz etmiştir. Danıştay, dava açma süresi geçtikten sonra açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuştur. Başvuranın karar düzeltme başvurusu kabul edilmiş; tahakkuk işleminin başvurana tebliğ edilip edilmediği vb. hususların araştırılmaksızın verilen Mahkeme kararında isabet olmadığı gerekçesiyle karar bozulmuştur. Neticesinde vergi mahkemesi, davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar vermiştir. Zira ihtirazi kayıt beyanı, yükümlülerin kendi beyan ettikleri matrahlar üzerinden yapılan tahakkuklara karşı dava açmalarına olanak sağlayan istisnai bir durum olup ihtirazi kayıt beyanı bu niteliği itibarıyla idarenin yeni bir işlem tesis etmesini gerektiren, ya da ihtirazi kaydın kabul edilmediğinin açıkça ya da zımni olarak yükümlüye bildirilmesi zorunluluğu içeren bir başvuru niteliğinde bulunmamaktadır. Bu durumda; ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine, ihtirazi kayıtla beyanda bulunulduğu tarihten itibaren 30 gün içinde dava açılması gereklidir. Olayda davacı tarafından 15.01.2002 tarihinde ihtirazi kayıtla beyanda bulunulduğu dikkate alındığında bu tarihten itibaren 30 gün içinde, en son 14.02.2002 tarihinde, dava açılması zorunlu iken bu süre

⁷³⁶ Bkz. 2013/4553 başvuru numaralı ve 16.04.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

geçirilerek 24.07.2002 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddi gerekmektedir. (parag. 9-11)

Bu karara karşı yapılan temyiz başvurusu Danıştay tarafından kabul edilmiş ve ilk derece mahkemesinin kararı bozulmuştur. Gerekçe olarak da, başvuran tarafından 15.01.2002 tarihi dilekçe ile yapılan başvurunun, 02.07.2002 tarihli işlemle iade talebinin yerine getirilmeyeceği gerekçesiyle reddedilerek tebliği üzerine, İYUK m. 10 uyarınca ilgililerin yetkili idari makamlarca verilen cevabın tebliğinden itibaren süresi içerisinde dava açabilecekleri hükmü gösterilmiştir. Bu nedenle mahkemece işin esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken süre aşımı nedeniyle reddine karar vermesinde hukuki isabet yoktur. (parag. 12)

Bu karar üzerine bu kez idare karar düzeltme yoluna başvurmuş ve sonucunda bozma kararı kaldırılarak, vergi mahkemesi kararının onanmasına karar verilmiştir. İç hukuk yollarını tüketen başvuran, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunmuştur. (parag. 13)

Başvuran, hatalı yapılan yargılama nedeniyle 40.809.297,45 TL zararının olduğunu, yargılamanın makul sürede bitirilmediğini, aşırı şekilci davranılarak hakkın özüne dokunulduğunu belirterek, Anayasa'nın 35. maddesinde tanımlanan mülkiyet hakkının ve 36. maddesinde tanımlanan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş, tazminat talebinde bulunmuştur. Anayasa Mahkemesi başvuruyu mahkemeye erişim hakkı ve davanın makul sürede sonuçlandırılmadığı iddiaları çerçevesine değerlendirmeyi uygun bulmuştur. (parag. 31-32)⁷³⁷

AYM, makul sürede yargılanma hakkının adil yargılanma hakkının kapsamına dahil olduğunu, davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasının yargının görevi olduğu belirten Anayasa'nın 141. maddesinin de, Anayasa'nın bütünselliği ilkesi gereği, makul sürede yargılanma hakkının değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulması gerektiğini belirtmiştir. (parag. 66)

AYM, AİHM içtihatlarına paralel olarak, davanın karmaşıklığı, yargılamanın kaç dereceli olduğu, tarafların ve ilgili makamların yargılama sürecindeki tutumu ve başvuranın davanın hızla sonuçlandırılmasındaki menfaatinin niteliği gibi hususların bir davanın süresinin makul olup olmadığının tespitinde göz önünde bulundurulması gereken kriterler olduğunu vurgulamıştır. (parag. 67)

Mahkeme vergi yargılamasına ilişkin uyuşmazlıkların makul süre güvencesinden yararlanabilmesi konusunda önemli değerlendirmelerde bulunmuştur. Anayasa'nın 36. maddesi ve Sözleşme'nin 6. maddesi uyarınca,

⁷³⁷ Bu bölümde yalnızca makul sürede yargılanma hakkı bakımından yapılan değerlendirmelere yer verilecektir.

medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların makul sürede karara bağlanması gerekmektedir. Hukuk sisteminde yer alan mevzuat hükümleri gereğince “kamu hukuku” alanına dahil olan, ancak sonucu itibarıyla özel nitelikteki haklar ve yükümlülükler üzerinde belirleyici olan uyuşmazlıkları konu alan davalar da, Anayasa’nın 36. maddesi ve Sözleşme’nin 6. maddesinin koruması kapsamına girmektedir. Bu anlamda, belirtilen düzenlemelerde yer verilen güvenceler, başvuranın haklarına zarar verdiği iddia edilen idari bir kararın iptali talebiyle açılan davalara da uygulanacaktır. Başvuru konusu olaya bakıldığında AYM’ye yapılan başvuruya konu edilen dava vergi tahakkuk işleminin iptali istemiyle açılan davadır. Bu durumda, makul süre değerlendirmesinde sürenin başlangıç tarihi, somut başvuru açısından davanın açıldığı tarih olan 24.07.2002 tarihidir. Sürenin bitiş tarihi ise, çoğu zaman icra aşamasını da kapsayacak şekilde yargılamanın sona erme tarihidir. Bu kapsamda, somut yargılama faaliyeti açısından sürenin bitiş tarihinin, başvuranın karar düzeltme talebi hakkında karar verilme tarihi olan 26.03.2013’dür. (parag. 68-69)

Başvuruya konu uyuşmazlığın banka ve sigorta muameleleri vergisi tahakkuk işlemine yönelik olduğu, davaya bütün olarak bakıldığında, ilk önce süresinde açıldığı gerekçesiyle davanın esası hakkında karar verildiği, bu kararın kanun yolları incelemesinde ilgili Danıştay dairesince farklı sonuçlara varıldığı, davaya yeniden bakan ilk derece mahkemesince verilen süre aşımı nedeniyle davanın reddine ilişkin karar hakkında da yine aynı dairenin kanun yollarında birbirinden farklı ve istikrarsız kararlar verildiği ve sonuç itibarıyla karar düzeltme aşamasında ilk derece mahkemesi kararının onandığı ve davanın bu şekilde sonuçlandığı gözlemlenmiştir. 2577 sayılı Kanun’da yer alan usul hükümlerine tabi bir yargılama sürecine ilişkin somut başvuru açısından farklı bir karar verilmesini gerektirecek bir yön bulunmadığı ve söz konusu yaklaşık 10 yıl 8 ay yargılama sürecinde Danıştay ilgili dairesinin istikrarsız kararları nedeniyle makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır. Bu nedenle AYM, Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. (parag. 73)

Bu davada AYM’nin vermiş olduğu karar son derece önemlidir. Zira AYM, AİHM içtihatlarına aykırı bir biçimde, vergi aslına ilişkin bir uyuşmazlıkta adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerin uygulanması gerektiğine karar vermiştir. Bu durum her ne kadar daha önce üzerinde çokça durmuş olduğumuz AİHM içtihadına aykırı olsa da, mükellef hakları bakımından oldukça yerinde bir karar olup mükellefler için AİHM içtihatlarının getirdiğinden daha fazla bir koruma öngörmektedir.

AİHM salt vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların Sözleşmenin 6. maddesinde düzenlenmekte olan adil yargılanma hakkının güvencelerinden yararlanamayacağı kanaatindedir. Ancak AYM'nin bu kararının ardından mükelleflerin sadece vergi aslına yönelik olan vergi uyuşmazlıkları bakımından da adil yargılanma hakkının güvencelerinden yararlanmayı talep edebilmeleri mümkün hale gelmiştir.

Son olarak, her ne kadar vergiye ilişkin olmasa da sonuçları bakımından vergi yargılaması üzerinde önemli etki doğuracağına inandığımız bir bireysel başvuru kararından bahsetmek istiyoruz. Burada başvuru⁷³⁸, 29/7/2010 tarihinde İstanbul 3. İcra Hukuk Mahkemesi nezdinde murisi tarafından şikayette bulunulduğunu, Mahkemenin şikayete ilişkin kararını 30/12/2011 tarihinde verdiğini, bu durumda şikayet tarihi ile karar tarihi arasında on yedi ay geçtiğini, 2004 sayılı Kanun'un 18. maddesinde şikayetin on gün içinde sonuçlandırılacağına hüküm altına alındığını, buna rağmen şikayetin makul süre içinde sonuçlanmadığını belirterek adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddia etmektedir. (parag. 30)

AYM'nin değerlendirmeleri şöyledir: *“2004 sayılı Kanun'da taraflar için belirtilen süreler kural olarak kesin ve hak düşürücü nitelikte olmasına rağmen aynı Kanun'da cebri icra organları için konulmuş süreler hak düşürücü nitelikte değildir. İcra ve iflas dairelerinin yaptığı işlemlerden dolayı şikayet yoluna başvurulması hâlinde, şikayetin sonuçlandırılması için öngörülen on günlük süre de cebri icra organlarına yönelik sürelerden olduğundan düzenleyici nitelikte olup icra mahkemesince bu sürede dava sonuçlandırılmasa bile daha sonra verilen kararların geçerli olduğunda şüphe yoktur. Düzenleyici nitelikte olan bu sürelerin, yargılama sırasında yapılması gereken usulü işlemlerin tamamlanabilmesi nedeniyle aşılabilmesi de mümkündür.*

Bununla birlikte kanun koyucunun iradesi dikkate alındığında 2004 sayılı Kanun'da, şikayet incelemesinin duruşmasız işlerde on günde sonuçlandırılmasına ilişkin hükmün, bu incelemelerin mümkün olan en kısa süre içinde neticelenmesini hedeflediği görülmektedir. Ayrıca icra ve iflas dairelerinin yaptığı işlemlere karşı yapılan şikayetlerde bireylerin sürecin kısa sürede tamamlanmasındaki kişisel yararı göz önüne alındığında bu şikayetlere ilişkin süreçlerin süre yönünden diğer davalarla aynı nitelikte olduğu da söylenemez.

Bireysel başvuruya konu şikayet dosyasının incelenmesi neticesinde başvuru murisi tarafından İstanbul 3. İcra Hukuk Mahkemesine 29/7/2010 tarihinde şikayet dilekçesinin sunulduğu; Mahkemenin, şikayet konusu edilen icra

⁷³⁸ Bkz. 2013/2386 başvuru numaralı ve 04.11.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

takip dosyasını ve aynı olaya yönelik İstanbul 1. İcra Hukuk Mahkemesi ile İstanbul 7. İcra Hukuk Mahkemesine yapılan şikayetler sonucu verilmiş kararları incelemek için müzekkereler yazdığı, ilgili Mahkemelerden cevapların gelmesinin ardından 23/11/2010 tarihli tensip zaptı ile alacaklı vekiline şikayet dilekçesine karşı beyanlarını sunması için beş gün süre verdiği, 30/12/2011 tarihli kararı ile de toplanan deliller doğrultusunda yaptığı değerlendirme neticesinde duruşma açmaksızın şikâyetin reddine hükmettiği tespit edilmiştir.

Başvuruya konu 2004 sayılı Kanun'un 18. maddesi uyarınca başvuru tarafından yapılan şikayete ilişkin yargılama sürecinin tetkikinde hukuki meselenin çözümündeki güçlük, yargılamanın niteliği, maddi olayların karmaşıklığı, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, taraf sayısı gibi kriterler dikkate alındığında davanın karmaşık olmaktan uzak olduğu anlaşılmıştır. Başvurucunun tutum ve davranışlarıyla ve usulü haklarını kullanırken özensiz davranmasıyla yargılamanın uzamasına önemli ölçüde sebep olduğu da söylenemez. Dolayısıyla somut başvuru açısından duruşma yapılmayan bir yargılamanın, 2004 sayılı Kanun'da öngörülen on günlük süreye oranla haklı görülemeyecek derecede uzun bir süre olan bir yıl beş ayda tamamlandığı görüldüğünden söz konusu yargılama sürecinde makul olmayan bir gecikmenin olduğu sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle başvuru Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan makul sürede yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.” (parag. 42-47)

Görüldüğü üzere AYM, sürenin düzenleyici nitelikte olduğunu, icra mahkemesince süreye riayet edilmese dahi verilen kararın geçerli olduğunu belirtmişse de, bireylerin sürecin kısa sürede tamamlanmasındaki kişisel yararı, sürenin uzamasında haklı görülebilecek bir nedenin olmayışı göz önüne alındığında, yargılamada makul olmayan bir gecikme olduğuna karar vermiştir.

İİK'ya benzer bir düzenleme AATUHK m. 58'de yer almaktadır. Buna göre; ödeme emrine karşı açılan davalar, en geç 7 gün içinde karara bağlanmak mecburiyetindedir. Kanun'da 7 günlük bir **düzenleyici süre** olmasına karşın uygulamada bu davaların 1 ile 3 yıl arasında sürdüğü bilinmektedir.⁷³⁹ Bu doğrultuda, ödeme emrine karşı açtığı dava vergi mahkemesince 7 gün içinde sonuçlandırılmayan bir mükellefin, adil yargılanma hakkının ihlali iddiasıyla AYM'ye bireysel başvuruda bulunması mümkündür.

⁷³⁹ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, s. 93.

Bu doğrultuda AYM sürecin değerlendirilmesinde, hukuki meselenin çözümündeki güçlük, yargılamanın niteliği, maddi olayların karmaşıklığı, delillerin toplanmasında karşılaşılan engeller, taraf sayısı gibi kriterleri dikkate alacak; başvuruçunun tutum ve davranışlarına göre usuli haklarını kullanırken özensiz davranıp yargılamanın uzamasına önemli ölçüde sebep olup olmadığına bakacak ve neticede geçen sürenin Kanun'da öngörülen 7 günlük süreye oranla haklı görülemeyecek derecede uzun bir süre olup olmadığına karar verecektir.

AYM'nin, ödeme emrine yapılan itiraz sonucu vergi mahkemesinde geçen 1 yıl ve üzeri süreleri, 7 günlük süreye oranla haklı görülemeyecek derecede uzun bir süre olarak kabul edip adil yargılanma hakkının ihaline karar verebileceğini söylemek pek de yanlış olmayacaktır.

III. Mükellef Hakkaniyete, Silahların Eşitliği İlkesine Uygun ve Çelişmeli Olarak Yargılanmalı

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Vergi mükellefleri, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden ötürü, ya hapis cezası ile cezalandırılan vergi suçları ya da yalnız başına veya ilave olarak uygulanan para cezası ile cezalandırılan vergi kabahatleri ile karşılaşmaktadır. Hapis cezası ile cezalandırılan fiillerin 6. maddenin kapsamı dahilinde olduğuna ve buna ilişkin yargılamalarda mükellefin, maddenin getirdiği korumadan faydalanabileceğine kuşku yoktur. Ancak idari yaptırım niteliğinde olan para cezalarının bu maddenin kapsamı dahilinde olup olmadığı tartışılmıştır. Eğer mali nitelikte olan idari vergi cezaları, "ceza" olarak kabul edilebilirse, vergi yükümlüsü bunlara ilişkin yargılama sürecinde, adil yargılanma hakkının getirdiği korumadan faydalanabilecektir. İşte vergi cezalarının madde kapsamında olduğu Mahkeme tarafından ilk kez **Bendenoun** davasında ortaya konmuştur.⁷⁴⁰

Mahkeme ilk olarak, başvuranın suçlandığı konunun sadece belirli grup mükellefleri mi yoksa tüm vergi mükelleflerini mi kapsamına aldığını değerlendirmiştir. Söz konusu bu düzenlemenin tüm vergi mükelleflerini kapsamına aldığı tespit edilmiştir. İkinci olarak, vergi cezalarının temel amacı üzerinde durulmuştur. Buradan çıkartılan sonuç ise vergi cezalarının, maddi zararın giderilmesinden ziyade tekrar suç işlenmesini önlemesi amacını taşıdığıdır. Üçüncü olarak da söz konusu cezaların, hem önleme hem de cezalandırma amacı taşıyan bir genel kural kapsamında uygulandığı vurgulanmıştır. Son olarak para cezası

⁷⁴⁰ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 98.

miktarı değerlendirilmiş ve miktarının oldukça yüksek olmasının cezai karakteri ön plana çıkardığı belirtilmiştir.

Bu davanın bir başka önemli boyutu da, çelişmeli yargılama konusunda AİHM'in, idarenin elindeki suçlayıcı belgelerin niteliği ve başvuranın bu belgelere ulaşmasının yargılamanın sonucunu etkileyip etkilemeyeceği meselesine dikkat etmiş olmasıdır. Yargılama süreci esnasında kişilerin, idare elinde olan, idarenin ulaşabildiği, savunma yapmalarını kolaylaştıracak belgeleri temin edebilmeleri, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılamanın sağlanabilmesi bakımından bir gerekliliktir.

AİHM'in, bu davada ileri sürdüğü kriter ile, başvuranın belgeyi ele geçirememesi nedeniyle savunmasını gerektiği gibi yapamadığı iddiasının kabul edilebilmesi için, belgeleri ele geçirmiş olsaydı durumunun değişeceğini gösteren bir izlenimin doğmuş olması gerekmektedir. Aksi yönde bir izlenimin varlığı, AİHM tarafından adil yargılanma hakkının ihlali olarak değerlendirilmemektedir.

Çelişmeli yargılama hakkının sağlanması bakımından **J.J.** davasından çıkartılabilecek en önemli sonuç, tarafların leh ve aleyhlerine olan tüm delillere ulaşabilme ve bunlar hakkında görüş bildirme imkânına sahip olması gerekliliğidir. Yargılamanın her aşamasında taraflar, ortaya çıkan tüm bilgilere ulaşabilmeli, evrakları temin edebilmeli ve bunlara karşı yorum yapabilmelidir. Aksi durum adil yargılanma hakkının ihlaline sebep olacaktır.

Bu husus, savunma hakkının da vazgeçilmez bir parçasıdır. Taraf, kendisi hakkındaki bir mütalaaya cevap verebilme imkânına sahip olmalıdır. Eğer buna ulaşamaz ve dolayısıyla cevap veremezse, gerektiği gibi bir savunma yapamayacaktır.

Chambaz davasında da yine J.J. davasına ortaya konan hususlara benzer konular tartışılmıştır. AİHM başkalarının temel haklarının ve hayati ulusal çıkarların korunması gereği ile tüm belgelere erişim için izin verilmesine ilişkin sınırlamaların, sadece kovuşturma makamlarının elinde olmasının haklı olduğunu vurgulamıştır. Ancak mevcut olayda uygulanan kısıtlamaların bu amaçlara yönelik olmadığını ve bu nedenle de başvuranın adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini belirtmiştir.

Ayrıca bu dava bakımından AİHM'in ortaya koyduğu önemli konulardan birisi de ilk derece yargılamalarında yapılmış hataların, yüksek mahkemenin değerlendirmeleri sırasında düzeltilmediğinin dikkate alınmış olmasıdır. Görüldüğü gibi, adil yargılanma hakkının ihlaline ilişkin değerlendirmeler esnasında AİHM, ilk derece mahkemesince yapılan hak ihlallerinin, yüksek mahkemeler nezdinde

düzeltilip düzeltilmediğini dikkate almakta ve eğer düzeltilmemişse hak ihlaline karar vermektedir.

Mialthe davasında da başvuran, idari süreç bakımından silahların eşitliği ilkesinin, yargılama sürecinde ise savunma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Bu davanın en dikkat çekici tarafı, idari süreç bakımından birtakım olumsuzlukların varlığını tespit eden AİHM'in, yargılama aşamasında bunların giderilmiş olması dolayısıyla, sürecin genel olarak değerlendirilmesi gereğine işaret ederek, adil yargılanma hakkının ihlal edilmemiş olmasına karar vermesidir.

Zira AİHM, idari süreçteki olumsuzlukların adli süreçte giderilmiş olması nedeniyle, başvuran hakkındaki prosedürün genel itibarıyla, bir bütün olarak, adil olduğu kanısına varmıştır. Bu davada AİHM'in ortaya koyduğu düşünce, başka davalarda da pek çok kez ifade edilmiştir.⁷⁴¹

Mahkeme, idari süreçte yaşanan bazı aksaklıkların yargılama aşamasında giderilmiş olmasını, yani bir diğer ifadeyle mahkemelerin, idari makamların eksikliğini telafi etmiş olmasını hakkın korunması bakımından yeterli görmüştür. Dolayısıyla AİHM'in, yaşanan bazı Sözleşme'ye aykırı uygulamaları, telafi edilmesi kaydıyla, bağışladığını söyleyebiliriz. Önemli olan sürecin herhangi bir aşamasında, hukuka aykırılığın giderilmesi ve genelin adil olmasının sağlanmasıdır.

Bu karardan çıkartabileceğimiz bir diğer önemli sonuç ise adil yargılanma hakkının kapsamının yalnızca adli süreçle sınırlı olmadığıdır. Mahkeme, **idari sürecin de adil olmasını**, idari organların eylemlerinin de Sözleşme'ye uygun olmasını aramaktadır. Olayda AİHM, idari organ olan Vergi Suçları Kurulunun da işlemlerinde adil yargılanma hakkı teminatlarının sağlanmış olmasını aramıştır.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Silahların eşitliği kavramı, Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında da şöyle ifade edilmiştir:⁷⁴² *"AİHM kararlarında belirtildiği üzere adil yargılamanın en önemli gereklerinden biri olarak, mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından davanın tarafları arasında tam bir eşitlik gözetilmeli (silahların eşitliği), buna bağlı olarak da toplanan deliller hakkında taraflara görüş bildirme olanağı tanınmalıdır."* Danıştay da silahların eşitliği ilkesine vurgu yaparak adil yargılanma hakkını şu şekilde tanımlamıştır:⁷⁴³ *"Adil yargılanma hakkı; ceza yargılaması açısından sanık ve iddia makamı arasında bir fark*

⁷⁴¹ AİHM'in aynı yöndeki kararları için Bkz. Buzescu v. Romanya; 24 Mayıs 2005; 24 Ağustos 2005 final; parag. 68 ve Pelissier ve Sassi v. Fransa; 25 Mart 1999; parag. 45-46.

⁷⁴² Bkz. Dan. İDDGK, E. 2005/3292, K. 2008/1633 ve 12.06.2008 tarihli kararı.

⁷⁴³ Bkz. Dan. 10. D. E. 1996/7166, K. 1998/5511 ve 03.11.1998 tarihli kararı.

gözetmeksizin karşılıklı olarak iddialarını ileri sürebilmeleri ve savunmalarını yapabilmeleridir.”

Türk vergi sisteminde, ceza mahkemesi tarafından cezalandırılan **kaçakçılık** (VUK m. 359), **mükellefin özel işlerini yapma** (VUK m. 363) ve **vergi mahremiyetini ihlal** (VUK m. 362) suçlarının yargılanması sürecinde mükellefler m. 6/1 kapsamında adil yargılanma hakkının koruması altındadırlar. İlâveten, **Bendenoun** kararıyla oluşturulan içtihat dolayısıyla, vergi idaresi tarafından cezalandırılan **vergi ziyai** (VUK m. 341, 344) ve **usulsüzlük** (VUK m. 351-355) kabahatlerine ilişkin yargılama sürecine ilişkin olarak da mükellefler, 6/1 kapsamında adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürebileceklerdir. Çünkü bu yaptırımların hepsinde, AİHM'in öngördüğü kriterler çerçevesinde, cezai karakter ağır basmaktadır.

AİHM içtihatları uyarınca mükelleflerin ihtirazi kayıtla verdiği beyannameye karşı açtığı dava örneğinde olduğu gibi, yalnızca vergi aslının dava edildiği durumlarda, mükellef 6/1'in korumasını talep edemeyecektir.⁷⁴⁴ Çünkü madde metninde medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklar ile cezai alanda yöneltilen suçlamalar kapsam dahiline alınmıştır. Sadece vergi aslının dava konusu edilmesi halinde, kamu hukuku kapsamında değerlendirilen ve medeni hak ve yükümlülük veya cezai alanda yöneltilen bir suç isnadı olarak kabul edilemeyen bu mesele madde kapsamına alınamayacaktır. Ancak AYM'nin 2013/4553 başvuru numaralı ve 16.04.2015 tarihli kararının ardından mükelleflerimizin sadece vergi aslına yönelik olan vergi uyuşmazlıkları bakımından da adil yargılanma hakkının güvencelerinden yararlanmayı AYM nezdinde talep edebilmelerinin mümkün hale geldiğini hatırlatmamız gerekir. Ancak mükellef aynı taleple **AİHM önüne giderse** başvurusu kabul görmeyecektir.

Türk vergi sisteminde de olduğu gibi, hem vergi aslının hem de vergi cezasının bir arada dava edilebildiği **birleşik dava** açma imkânının bulunduğu durumlarda ne olacağı AİHM'in vermiş olduğu bir kabul edilebilirlik kararında⁷⁴⁵ ortaya konmuştur. Georgiou davasında, KDV aslına ilişkin olarak ek tarhiyat yapılmış ve buna bağlı olarak da vergi kaçakçılığı cezası uygulanmıştır. Başvuran, diğer iddialarının yanında, mahkeme önünde davanın tartışılmaması, bazı belgelere ulaşamaması gibi nedenlerle adil yargılanma hakkının ihlali iddiasında bulunmuştur. AİHM, her ne kadar yapılan başvuruyu kabul edilemez bulmuş olsa da, 6. maddenin davada uygulanabilir olduğunu vurgulamıştır. Buna göre, vergi aslına ve vergi

⁷⁴⁴ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta, İstanbul, 2006, s. 101.

⁷⁴⁵ Bkz. Georgiou v. Birleşik Krallık; Başvuru No: 40042/98; 16.05.2000.

cezasına ilişkin hukuka aykırılık iddialarını aynı mahkemede açtığı davada yargıya taşıyan mükellefler, davanın bütünü bakımından adil yargılanma hakkının korumasından yararlanabilecektir.⁷⁴⁶

J.J. davasına benzer bir konu bireysel başvuru yoluyla AYM'nin önüne taşınmıştır.⁷⁴⁷ Bu davada başvuran, Danıştay savcısı düşünce yazısının kendisine tebliğ edilmemesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. AİHM 2007 yılında Türkiye'den giden bir davada, dosyaya ilişkin bağımsız bir inceleme yaparak görüşünü mahkemeye sunan Danıştay savcısının düşüncesinin önceden taraflara tebliğ edilmemesi nedeniyle çelişmeli yargılama ilkesinin ihlaline karar vermiştir.⁷⁴⁸ Görüldüğü üzere Danıştay savcısının görüşünün önceden taraflara tebliğ edilerek incelemelerine sunulması ve taraflara karşı görüşlerini hazırlama olanağı verilmesi adil yargılanma hakkının bir gereğidir.

İhlal kararının ardından kanun koyucu 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 61. maddesinde değişiklik yapmış ve Danıştay savcılarını yalnızca ilk ve son derece mahkemesi olarak Danıştay tarafından incelenen davalarda düşünce sunma yükümlülüğü verilmiştir. Yine 2577 sayılı İYUK'un 16/6. maddesinde de aynı doğrultuda bir düzenleme yapılmış ve Danıştayda ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesinin taraflara tebliğ edileceği; tarafların da, tebliğden itibaren on gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebileceği hükme bağlanmıştır.

Başvuru konusu olayda, temyiz yargılaması sırasında dava dosyasına sunulan Danıştay savcısının düşüncesi başvurana tebliğ edilmemiştir. Başvuran bu düşüncüyü temyiz başvurusunun reddine ve ilk derece mahkemesi kararının onanmasına ilişkin Danıştay dairesi kararından öğrenmiştir. Bu karara karşı başvuranın yaptığı karar düzeltme talebi hakkında karar verilmesinden önce yasal değişiklik yapılarak Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalar dışında Danıştay savcısının düşünce verme yükümlülüğü ortadan kaldırılmış ve başvuranın karar düzeltme talebi hakkında Danıştay savcısı düşünce vermemiştir. Bu durumda, başvuran temyiz talebi hakkında verilen Danıştay savcısı düşüncesinden temyiz talebinin reddine ilişkin kararın kendisine tebliği ile haberdar olmuş ve karar düzeltme aşamasında bu düşünceye yönelik görüşlerini hazırlama ve Danıştay dairesine sunma imkânı bulmuştur. (parag. 46-47)

⁷⁴⁶ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 102.

⁷⁴⁷ Bkz. 2013/1834 başvuru numaralı ve 25.02.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

⁷⁴⁸ Bkz. Meral v. Türkiye; 27.11.2007.

Diğer taraftan başvuran, eğer temyiz yargılaması sırasında savcı düşüncesi tebliğ edilmiş olsaydı mahkeme önünde dile getiremediği hangi ilave tezleri ileri süreceğine ilişkin olarak da herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. Bu nedenle AYM başvuranın, temyiz yargılaması sırasında savcı düşüncesinin tebliğ edilmemesi nedeniyle yargılamanın sonucunu etkileyecek usuli bir imkândan mahrum bırakılmadığı, çelişmeli yargılama hakkının ihlal edilmediği sonucuna varmış ve açıkça dayanaktan yoksun olan başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. (parag. 48-49)

Görüldüğü üzere kanun koyucu, AİHM'in vermiş olduğu ihlal kararının ardından mevzuatını **AİHM içtihadına ve Sözleşme'ye uydurmak amacıyla** birtakım değişiklikler yapmıştır. Süreç içerisinde Danıştay savcısının görüşüne ne zaman ve nasıl başvurulacağı konusunda devletlerin takdir yetkisi bulunmaktadır. Değişiklikten önce Danıştay savcısı görüşüne, kendilerine havale olan tüm dosyalarda başvurulmakta iken artık yalnızca Danıştayın ilk ve son derece mahkemesi olarak baktığı davalarda başvurulmaktadır. Bu noktada Sözleşme'ye aykırılık bulunmamaktadır. AİHM devletlerin geniş takdir yetkisini kabul etmektedir.

Çelişmeli yargılama hakkı bakımından önemli olan konu, Danıştay savcısının görüşüne başvurulduğu hallerde, ilgisinin bu görüşe karşı yanıt verme imkânına sahip olmasıdır. Yukarıda bahsedilen mevzuat hükümleri göstermektedir ki mükellefler, Danıştayda ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesinin kendilerine tebliğinden itibaren on gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebilme imkânına sahiptirler. Bu nedenle J.J. davasında ortaya konan ilkeler bakımından mevzuatımızda bir aykırılık tespit edilmemiştir.

Benzer bir durum, VUK m. 34 ve m. 35/2 kapsamında bulunmaktadır. VUK m. 34 uyarınca; ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "ihbarname" ile ilgililere tebliğ edilir. VUK m. 35/2 uyarınca da; takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir. Aynı konu, VUK m. 366 gereğince ceza tarhiyatları için de geçerlidir.

İhbarnameye takdir komisyonu kararının veya inceleme elemanının raporunun eklenmemesi, vergi veya ceza tarh işlemini sakatlamaz. Yalnızca yapılan tarhiyatın hükümsüzlüğü sonucunu doğurabilir. Çünkü gerçekleştirilen işlemin gerekçe ve dayanakları, mükelleflerin yargı yoluna başvurmada ve savunma haklarını kullanmada sahip oldukları başlıca unsurlardır. Danıştayın yerleşik içtihadı da, vergi ve/veya ceza ihbarnamelerine, takdir komisyonu kararlarının, vergi inceleme raporlarının ve hatta vergi tekniği raporlarının eklenmemesini, hatalı tebliğ

kapsamında esasa etkili eksiklik olarak kabul etme yönündedir.⁷⁴⁹ Bu çerçevede tebligatın iptali gerekmektedir.⁷⁵⁰

Ancak, içtihat değişikliği olarak kabul edilip edilemeyeceği henüz belli olmayan ve yerleşik içtihadı aykırı olan bir Danıştay kararında, mükelleflerin savunma haklarına **önemli kısıtlama getiren** bir sonuca varılmıştır.⁷⁵¹ Danıştay dairesi; *“Davaya konu yapılan vergilendirmeyi duyuran ihbarnamedeki “Ekleri” bölümüne, takdir komisyonu kararının sayısı ve tarihi yazılmıştır. Davacının ihbarnameleri tebellüğ ettiği ve davayı süresinde açtığına ihtilaf yoktur. Tebliğ mazbatasından, kendisine davaya konu yapılan vergilendirmeyi duyuran, tarihi ve sayısı gösterilen ihbarnamelere ait olduğu da saptanmaktadır. Dolayısıyla mazbata ile tebliğ edildiği belgelenen bu ihbarnamelerin ekini oluşturan takdir komisyonu kararının ihbarnameyle tebliğ edilmiş olduğunun kabulü gerekir.”* demek suretiyle vergi ve ceza ihbarnamesine eklenmesi gereken takdir komisyonu kararının ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesinin; ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağına karar verilmiştir. Daireye göre ihbarname ekinde takdir komisyonu kararı ve inceleme elemanı raporu bulunmasa bile, ihbarnamede tarih ve sayısı yazılı ise onların da tebliğ edilmiş sayılması gerekir.⁷⁵²

Bu kararın, mükelleflerin savunma ve gerekçe haklarıyla bağlantılı olarak **adil yargılanma haklarını ihlal edici nitelikte** olduğunu düşünmekteyiz.

Yeri gelmişken idari para cezaları bakımından silahların eşitliği meselesinin tartışıldığı bir bireysel başvuru kararına değinmek istiyoruz.⁷⁵³ Başvurucu, idarenin cevap yazısı ve duruşma günü kendisine tebliğ edilmeden hakkındaki idari para cezasının iptali yönündeki talebinin reddine karar verildiğini belirterek, Anayasa'nın 36. maddesinde belirtilen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştü ve yeniden yargılanma talebinde bulunmuştur. Bu bölümde yalnızca davanın, silahların eşitliği ilkesi meselesine ilişkin olan tartışmalarına değinilecektir.

Bu olayda, başvuru şirketi adına kayıtlı araçla taşıma için belirlenen istiap haddinin üstünde yük taşındığının tespit edildiğinden bahisle 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 65/1-b-e hükmünün ihlal edildiği gerekçesiyle 7.678,00 TL idari para cezası kesilmiştir. Başvurucu, söz konusu cezaya karşı Diyarbakır Sulh Ceza Mahkemesine Emniyet Müdürlüğü'nün ceza

⁷⁴⁹ Bkz. Dan. VDDK, E. 2014/304, K. 2014/563 sayılı ve 18.06.2014 tarihli kararı.

⁷⁵⁰ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yorum Yolu İle Tebligat”, **Dünya gazetesi**, 29 Ekim 2015.

⁷⁵¹ Bkz. Dan. 3. Dai. E. 2011/4933, K. 2014/6021 sayılı ve 01.12.2014 tarihli kararı.

⁷⁵² DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yorum Yolu İle Tebligat”, **Dünya gazetesi**, 29 Ekim 2015.

⁷⁵³ Bkz. 2014/929 başvuru numaralı ve 10.06.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

kesme yetkisinin bulunmadığı ve düzenlenen ceza tutanağının usul ve yasaya aykırı olduğu gerekçesiyle başvuruda bulunmuştur. Başvuru üzerine Mahkeme, ... tarihinde tensip tutanağını düzenleyerek, duruşma gününü belirlemiştir. Ancak duruşma günü taraflara tebliğ edilmemiştir. Mahkeme, idarenin cevap yazısı üzerine tarafların katılmadığı ve herhangi bir esaslı işlemin yapılmadığı (sadece tarafların duruşmaya katılmadığına dair bir tespitte bulunulduğu ve idarenin cevap yazısının okunduğu) bir duruşma yaparak, idari yaptırım işleminin usul ve yasaya uygun olduğu gerekçesiyle başvuru talebini reddetmiştir. Başvurucu, anılan karara karşı Diyarbakır Asliye Ceza Mahkemesine itiraz etmiş; başvuru talebi, düzenlenen tutanağın usul ve yasaya uygun olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir. Bunun üzerine bireysel başvuruda bulunulmuştur. (parag. 1-11)

Başvurucu, ilgili idarenin cevap dilekçesinin kendisine tebliğ edilmediğini, bu nedenle savunma imkânından mahrum kaldığını belirterek, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Mahkemenin değerlendirmeleri şöyledir: *"Hakkaniyete uygun yargılanma'nın temel unsuru, yargılamanın "çelişmeli" olması ve taraflar arasında "silahların eşitliği"nin sağlanmasıdır. Adil yargılanma hakkının unsurlarından olan çelişmeli yargılama ilkesi taraflara dava malzemesi hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma hakkının tanınmasını ve bu nedenle tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda, mahkemece tarafların dinlenilmemesi, taraflara delillere karşı çıkma imkânı verilmemesi, yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hale gelmesine neden olabilecektir. Silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılama ilkesi, kural olarak bir hukuk ya da ceza davasında tüm taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkânı vermektedir. Adil yargılanma hakkının unsurlarından biri de silahların eşitliği ilkesidir. Silahların eşitliği ilkesi davanın taraflarının usuli haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelir."* (parag. 32-34)

AYM, somut olayda, kararın yazılı yargılama usulüne göre verildiğini, Diyarbakır İl Jandarma Komutanlığı tarafından gönderilen cevap yazısının 'idari para cezası karar tutanağı' içeriğinde belirtilenlerden başka başvuru bilgisi dahilinde olmayan ek açıklamalar içermediğini, 'idari para cezası karar tutanağı'nın iptaline yönelik başvuru dilekçesinde bu açıklamalara gerekli itirazların yapıldığını, bu nedenle İlk Derece Mahkemesinin başvuru bilgisiyle haberdar olduğu bilgi ve belgelere göre karar verdiğini, sonuç olarak başvuruda bir ihlalin olmadığını açık

olduğunu tespit etmiştir. Açıklanan nedenlerle, çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerinin ihlal edildiğine ilişkin başvurunun bu kısmının, açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. (parag. 38-39)

İdari para cezasına ilişkin bir başka bireysel başvuru kararında ise AYM, başvurucuya idarenin cevap yazısının ve eklerinin tebliğ edilmeden hakkındaki idari para cezasının iptali yönündeki talebinin reddedilmesini adil yargılanma hakkına aykırı bulmuştur.⁷⁵⁴ Söz konusu olayda başvurucu, yargılama aşamasında dosyaya sunulan cevap yazısının ve eklerinin kendisine tebliğ edilmediğini, bu nedenle idarenin cevaplarına karşı beyanda bulunabilme ve kendisini savunabilme imkânından yoksun bırakıldığını belirterek, Anayasa'nın 36. maddesinde belirtilen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parag. 20)

AYM, başvuru formu ve ekli belgelerin incelenmesinden, başvurucunun idari para cezasının kaldırılması istemiyle Sulh Ceza Mahkemesine yaptığı başvuru üzerine Mahkemece itiraz dilekçesinin karşı tarafa tebliğ edildiği, idarenin cevap dilekçesinin ise başvurucuya tebliğ edilmediği ve Sulh Ceza Mahkemesi tarafından bu yazı ve ekindeki belgeler dayanak alınmak suretiyle başvurucunun itirazının reddine karar verildiği sonucuna ulaşmıştır. Diğer bir ifadeyle, idarenin cevap yazısı ve eklerinin, idari para cezası tutanağında belirtilenlerden başka başvurucunun bilgisi dahilinde olmayan ek bilgiler içerdiği, bu nedenle İlk Derece Mahkemesinin başvurucunun haberdar olmadığı bilgi ve belgelere göre karar verdiği anlaşılmıştır. Başvurucu, cevap yazısı ve ekindeki belgelere üst yargılama aşamasında da ulaşamamış ve bunlara karşı iddia ve itirazlarını dile getirememiştir. İdarenin cevap yazısının tebliğ edilmediğine ilişkin benzer şikayetleri, itiraz mercii olan Asliye Ceza Mahkemesinde de ileri sürmüş olmasına rağmen mahkemece şikayet edilen hususlar göz ardı edilmiştir. Somut olayda, başvurucunun yetkilisi olduğu firma adına kesilen idari para cezasının hukuka aykırı olduğundan bahisle kaldırılması yolundaki talebine cevaben idare tarafından Mahkemeye sunulan ve karara dayanak alındığı anlaşılan bilgi ve belgelerin başvurucunun başarı şansını zedeleyici nitelikte olması nedeniyle başvurucunun söz konusu bilgi ve belgelere ilişkin cevaplarını sunma imkânından yoksun bırakıldığı ve dolayısıyla silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Açıklanan nedenlerle Mahkeme, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin ihlal edildiğine kanaat getirmiştir. (parag. 28-31)

⁷⁵⁴ Bkz. 2013/1386 başvuru numaralı ve 16.04.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

Burada Mahkemenin, **başvurucunun, cevap yazısı ve ekindeki belgelere üst yargılama aşamasında da ulaşamamış olmasını** vurgulaması son derece önemlidir. Şayet ilk derece yargı yerindeki yargılama esnasında vuku bulan eksiklik, üst yargı merciinde giderilmiş olsaydı ve başvuru buradaki yargılama esnasında idarenin cevap dilekçesine ulaşabilmiş olsaydı, büyük bir ihtimalle, adil yargılanma hakkının ihlali sonucu doğmayacaktı. Zira AİHM içtihadı da bu yöndedir.

Miailhe davasında AİHM, idari sürece ilişkin birtakım olumsuzluklar tespit etmesine karşın, adil yargılanma hakkının ihlaline karar verebilmek için sürecin bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğine vurgu yapmıştır. AYM, bir bireysel başvuru kararında da bu durumu açıkça vurgulamıştır.⁷⁵⁵ Olayda başvuru şirket, vergi dairesi tarafından motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla tesis edilen maliki olduğu aracın satışı işleminin iptali istemiyle açtığı davada, Anayasa'nın 35. ve 36. maddelerinde tanımlanan haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştü, maddi ve manevi tazminat talebinde bulunmuştur. AYM ilk olarak, yargılamanın sonucu itibarıyla adil olup olmadığını değerlendirmiştir. Başvurucu, idare tarafından vergi borcunun ödenebilmesi için talep edilen mehil ve taksitlendirme istemlerine cevap verilmeyerek hacizli aracın satılmasında ısrar edildiğini, aracın fiili haciz işleminden itibaren 3 ay içinde satılması gerekirken yaklaşık 1,5 yıl bekletildiğini belirterek adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parag. 1, 31)

AYM'ye göre, adil yargılanma hakkı bireylere dava sonucunda verilen kararın değil, **yargılama sürecinin ve usulünün** adil olup olmadığını denetleme imkânı verir. Bu nedenle, bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikayetlerin incelenebilmesi için başvurunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi, mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da bariz takdir hatası veya açık keyfiliğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir. Somut olayda başvuru, yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bir bilgi ya da belge sunmamış olup, başvurunun, mahkemece delillerin değerlendirilmesinin, mevzuatın yorumlanmasının ve verilen kararın içeriğinin adil olmadığı şikayetini dile getirdiği anlaşılmaktadır. (parag. 39)

⁷⁵⁵ Bkz. 2013/5016 başvuru numaralı ve 16.04.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

Açıklanan nedenlerle, başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikayeti niteliğinde olduğu, derece mahkemeleri kararlarının bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir. (parag. 40)

AYM, mükellefin yapmış olduğu bir bireysel başvuru kararında da⁷⁵⁶ şu değerlendirmelerde bulunarak başvurunun **kanun yolu şikayeti niteliğinde** olduğuna karar vermiş ve açıkça dayanaktan yoksunluk nedeniyle kabul edilemez bulmuştur: *“Adil yargılanma hakkı bireylere dava sonucunda verilen kararın değil, yargılama sürecinin ve usulünün adil olup olmadığını denetleme imkânı verir. Bu nedenle, bireysel başvuruda adil yargılanmaya ilişkin şikâyetlerin incelenmesi için başvurunun yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, bu çerçevede yargılama sürecinde karşı tarafın sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olmadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delillerini ve iddialarını sunamadığı ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği veya kararın gerekçesiz olduğu gibi, mahkeme kararının oluşumuna sebep olan unsurlardan değerlendirmeye alınmamış eksiklik, ihmal ya da açık keyfiliğe ilişkin bir bilgi ya da belge sunmuş olması gerekir. Somut olayda başvuru sahibinin, yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bir bilgi ya da belge sunmamış olup, mahkemece verilen kararın içeriğinin adil olmadığı şikâyetini dile getirdiği anlaşılmaktadır.”* (parag. 31)

Yine bu konu bir başka bireysel başvuru kararında⁷⁵⁷ daha gündeme getirilmiştir. Başvuru, vergi dairesinde kaydı bulunan bir mükelleften satın alınan emtiaya ilişkin verilen faturayı kullandığını, söz konusu emtia alınırken vergi mahremiyeti nedeniyle mükellefin sahte fatura düzenlediğini bilemeyeceğini, sahte fatura kullanmadığını, alınan malların ve ödemelerin gerçek olduğunu, uzlaşma teklifini dahi kabul etmediğini, bilirkişi incelemesi yaptırılmadan eksik inceleme üzerine karar verildiğini, tarhiyatın ve tarhiyata karşı açılan davanın reddedilmesinin hukuka aykırı olduğunu, davanın makul sürede sonuçlandırılmadığını belirterek Anayasa'nın 12. ve 36. maddelerinde düzenlenen haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parag. 18)

AYM tarafından başvuru sahibinin, davanın vergi ziyayı cezalı tarhiyata ilişkin kısmını reddedilmesi nedeniyle, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini iddiaları

⁷⁵⁶ Bkz. AYM, 2013/2420 başvuru numaralı ve 14.01.2014 tarihli kararı.

⁷⁵⁷ Bkz. AYM 2013/4324 başvuru numaralı ve 07.07.2015 tarihli kararı.

incelenmiştir. Somut olayda başvuruçunun, yargılama sürecinin hakkaniyete aykırı olduğuna dair bilgi ya da belge sunmadığı, açtığı davada iddialarını ileri sürebildiği ve karşı tarafın delil ve görüşlerinden haberdar olduğu ve bunlara cevap verme imkânı verilmediğine dair bir iddiada bulunmadığı görülmektedir. Bu durumda, başvuruçunun iddialarının mevzuatın yorumlanmasına, delillerin değerlendirilmesine ve esas itibarıyla yargılamanın sonucuna ilişkin olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle Mahkeme, başvuru tarafı tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, derece mahkemeleri kararlarının bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik de içermediği anlaşıldığından başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğu sonucuna varmıştır. (parag. 28-30)

Bu anlamda mevzuatımızda AİHM içtihadına aykırı bir düzenlemeye rastlanmamıştır.

İlk derece mahkemelerindeki yargılama esnasında gerçekleşen adil yargılanma hakkına ilişkin hak ihlallerinin, yüksek mahkemeler nezdinde düzeltilmesinin önünde bir engel olmaması nedeniyle mevzuatımızda, **Chambaz** davasındaki ihlal bakımından da aykırılık oluşturan bir hüküm bulunmamaktadır.

Yeri gelmişken belirtmeliyiz ki, genel olarak bakıldığında idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında, davalı idareye yönelik olan **ara kararlar** ve bu **ara karara ilişkin cevaplar** davacıya tebliğ edilmemektedir. Doğal olarak bu durumun silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülebilecektir. Buna karşın her ara kararın ve ara karar cevabının taraflara tebliği yargılama sürecini uzatmaktadır. Ancak artık internet üzerinden tebligat imkânları olduğuna göre makul sürenin de aşılması hususu dikkate alınarak burada yapılması gereken, **davanın sonucuna etki etme ihtimali olan belgelerin** taraflara tebliğ edilmesidir.⁷⁵⁸

Son olarak 6183 sayılı Kanun uyarınca idari alacakların, **özel hukuk kişilerine göre ayrıcalıklı ve eşitliğe aykırı** bir biçimde takibine imkân veren düzenlemelerin değiştirilmesi gerektiğini söylemeliyiz. Çünkü eşitlik, adil yargılanma ve adalet ilkesi bunu gerektirmektedir. Silahların eşitliği ilkesi uyarınca usul kuralları bakımından taraflar eşit konumda bulunmalıdır. Bu bağlamda AYM, özel kişiye farklı, kamuya farklı temyiz süresi öngören bir düzenlemeyi, bu ilkeler çerçevesinde, iptal etmiştir.⁷⁵⁹ Mahkeme esasa ilişkin değerlendirmelerinde özetle; adil yargılanma hakkı'nın ulusalüstü düzeyde genel kabul görmüş ölçütleri arasında önemli bir yer tutan "silahların eşitliği" ilkesinin, davanın tarafları arasında yargılama sırasında usul

⁷⁵⁸ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 156.

⁷⁵⁹ Bkz. AYM, E. 2001/216, K. 2004/120 sayılı ve 02.12.2004 tarihli kararı.

hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını öngörmekte olduğunu, diğer bir deyişle davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kıldığını ifade etmiş ve düzenlemenin iptaline karar vermiştir.

IV. Mükellef Aleni Olarak Yargılanmalı

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

AİHS'in adil yargılanma hakkına ilişkin olan 6. maddesinin, koruma altına almış olduğu güvencelerden bir tanesi de aleni yargılanma hakkıdır. Yargılamanın aleni yapılması, "duruşma hakkı"nın da kapsamına almaktadır. Bu anlamda mükellefler vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda 6. madde kapsamında davanın duruşmalı bir biçimde görülmesini talep etme hakkına sahiptirler.

AİHM, medeni hak ve uyuşmazlıklara ilişkin davalar bakımından aleni yargılanma hakkı ihlali şikayetlerini incelerken yargılamayı bir bütün olarak ele almaktadır. Mahkeme yargılamanın her aşamasında duruşma yapılmasını zorunlu görmemekte, ayrıca yargılama taraflarınca aleni yargılanma hakkından vazgeçilebileceğini kabul etmektedir.⁷⁶⁰

Bunun dışında mahkeme içtihatlarına göre, iç hukuka uyarınca duruşma talep üzerine yapılıyorsa böyle bir talepte bulunulmaması, vazgeçme olarak kabul edilmekte ve adil yargılanma hakkının ihlaline sebep olmamaktadır.⁷⁶¹

Jussila davasından da çıkan sonuca göre AİHM, idari para cezalarına ilişkin davalarda duruşma yapılmasını zorunlu tutmamaktadır. Zira vergiye ilişkin para cezaları ceza hukukunun sert çekirdeği gibi değerlendirilmemektedir. Bu nedenle de, 6. maddede yer alan güvencelerin sıkı sıkıya yerine getirilmesi beklenmemektedir. Bu davada AİHM, başvuranın duruşma isteğinin temelini para cezası değil, vergi tarhiyatı olduğunu tespit etmiştir. Vergi aslına ilişkin olan uyuşmazlıklar da madde kapsamında değerlendirilmediğinden, hak ihlali kararı verilmemiştir.

AİHM, 6. maddedeki adil yargılanma hakkı güvencelerine uyma sıklığı noktasında **idari para cezaları ile ceza hukukunun sert çekirdeği içine giren davalar** bakımından ayırım yapmış ve ikincisi bakımından söz konusu güvencelerin uygulanmasına daha fazla önem vermiştir.⁷⁶²

Pakozdi davasında ise AİHM, başvuranın yüksek mahkemede duruşma yapılmaması şikayeti nedeniyle, adil yargılanma hakkının ihlal edilip edilmediği sorusunun yanıtını aramaktadır. AİHM her durumda mutlak surette duruşma

⁷⁶⁰ İNCEOĞLU, Sibel, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı*, Beta, İstanbul, 2002, s. 330-331.

⁷⁶¹ Hakansson ve Sturesson; 21 Şubat 1990; parag. 64-68.

⁷⁶² ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, a.g.m., s. 158.

yapılmasını gerekli görmemektedir. Bu davada verilen kararın gerekçesinden de görüleceği üzere şayet, ilk derece mahkemesinde dinlenen bir tanığın ifadesinin dikkate alınarak karar verilmesi durumunda olduğu gibi, sözlü duruşmayı gerektiren bir durum varsa, duruşma yapılmaması adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet vermektedir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

AİHS'e paralel bir düzenleme Anayasa'nın 141. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında şu şekilde yer almaktadır: *"Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir.*

Küçüklerin yargılanması hakkında kanunla özel hükümler konulur."

Görüldüğü üzere aleni yargılanma hakkına AİHS, Anayasa'ya göre daha fazla istisna getirmektedir.

İYUK m. 18/1 uyarınca *"Duruşmalar açık olarak yapılır. Genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile, duruşmanın bir kısmı veya tamamı gizli olarak yapılır."*

Türk vergi yargılamasında, İYUK m. 1/2 uyarınca, davanın görülmesinde kural olarak **yazılı yargılama** esastır. Vergi davalarında uygulanan yazılı yargılama usulü gereği genel hatlarıyla; davacının dava dilekçesinin ve varsa eklerinin bir örneği mahkemece davalıya gönderilmekte, davalının savunma dilekçesi de mahkemece davacıya tebliğ edilmekte, davacının davalının savunma dilekçesine verdiği cevap davalıya, davalının ikinci savunma dilekçesi de davacıya gönderilmekle süreç kural olarak sona ermektedir. Görüldüğü üzere taraflar hakim karşısına çıkmamakta, karar dosya üzerinden verilmektedir. Bu bağlamda Türk vergi hukukunda idari para cezalarına karşı açılan davalarında kural olarak duruşma yapılmamaktadır. Duruşma yapılmasının kural olmayıp yalnızca belli koşullar altında mümkün olması, AİHS madde 6 kapsamında tartışılmaya muhtaçtır.

Kural bu olmakla birlikte, İYUK m. 17 uyarınca, vergi mahkemelerinde açılan iptal ve 2016 yılı için geçerli olmak üzere 31,670 TL'yi aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim, harç, benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin olan vergi uyuşmazlıklarda, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılmaktadır. Bu miktar, her yıl VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmaktadır. Madde metninde geçen "yapılır" ibaresi nedeniyle **talep olması halinde duruşma yapılmasının bir zorunluluk** olduğunu söyleyebiliriz. Bunun haricinde miktar sınırlamasına tabi olmaksızın, hakim kararıyla **re'sen** duruşma yapılmasına da karar verilebilmektedir.

2016 yılı için öngörölmüş olan 31,670 TL'lik sınır aynı zamanda vergi mahkemelerinde tek hakimle görölecek olan davalara ilişkin olan sınırdır. Dolayısıyla tarafların, **tek hakimle görölen vergi davalarında** duruşma yapılmasını talep hakkı bulunmamaktadır. Elbette ki hakimin duruşma yapılmasına karar verme imkânı vardır.

Yine madde metninden göröleceği üzere kanun koyucu, vergi mahkemelerinde açılan iptal davaları bakımından miktar sınırlaması getirmemiştir. Miktarı ne olursa olsun, taraflardan birisinin talebi üzerine duruşma yapılması zorunludur. Aksi durum İYUK m. 49/1-c uyarınca, usul hükümlerinin uygulanmasında kararı etkileyebilecek nitelikte hata veya eksiklik olarak kabul edilerek temyizde bozma sebebi olabilecektir.

Özetle, vergi mahkemelerinde tarh ve ceza kesme işlemine karşı açılan davalar ile vergi mahkemelerinde açılan tam yargı davaları, kanunda öngörölmüş olan **niceliksel sınırlamaya** tabidir. Bu sınırın üzerinde kalan davalarda, talep halinde duruşma yapılması bir zorunluluktur. Ancak bu davalar dışında kalan ve vergilendirme sürecinde, ödeme emri, haciz işlemi gibi kesin ve yürütülebilir idari işlemin iptaline ilişkin davalarda, herhangi bir **niceliksel sınırlaya tabi olmaksızın**, talep halinde duruşma yapılması gerekmektedir.⁷⁶³

Vergi davalarında kural olarak yazılı yargılama usulünün getirilmiş olmasının temel sebebi, uyuşmazlıkların **olabildiğince çabuk sonuçlandırılması** isteğidir. Ancak duruşma yapılmasının da pek çok getirisi bulunmaktadır. Duruşma yapılması ile gereken hallerde vergi inceleme elemanı veya mükellefin muhasebecisi dinlenebilmekte⁷⁶⁴, uyuşmazlığa konu olayın daha iyi aydınlatılabilmesi sağlanabilmektedir. Ayrıca, hem davacının iddialarını daha iyi bir şekilde dile getirebilmesi hem de davalının daha iyi bir savunma yapabilmesi için duruşma önem taşımaktadır.

Konu, bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesi önüne de taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi, İş Kanunu'nun 92/2. maddesine muhalefetten aynı Kanun'un 107. maddesi uyarınca başvuru şirkete kesilen idari para cezasına ilişkin olarak vermiş olduğu kararında, başvuranın duruşma yapılmamasının adil yargılanma hakkını ihlal ettiği yönündeki iddiasını değerlendirirken, AİHM içtihatlarına değinmiş ve AİHS'in 6. maddesinde aleni yargılama hakkının tanınmasının zorunlu olarak sözlü yargılama hakkını da içerdiğini belirtmiştir. Ancak

⁷⁶³ GÜMÜŞKAYA, Gamze, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", **İÜHF**M, C. LXVI, S. 2, 2008, s. 22.

⁷⁶⁴ BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, s. 170.

Anayasa Mahkemesi bu yükümlülüğün mutlak olmadığını, tarafların şüpheye yer vermeyecek şekilde bu haktan vazgeçmesi veya kamu yararının duruşma yapılmasını gerekli kıldığı bir durumun bulunmaması halinde, duruşma yapılmayabileceğini vurgulamıştır. Uyuşmazlık konusu olayın da, incelemeye esas kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesinden ötürü uygulanan para cezasından kaynaklandığı, uyuşmazlığın çözümlenmesinde dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerin yeterli olduğu ve bu nedenle duruşma yapılmamasının bir bütün olarak yargılamanın adilliğine zarar vermediği ifade edilerek, iddia kabul edilemez bulunmuştur.⁷⁶⁵

Aynı konu, idari para cezasına ilişkin olan bir başka bireysel başvuru kararında daha tartışılmıştır. Bu davada AYM değerlendirmelerde bulunurken, AİHM'in Jussila davasına da atıfta bulunmuştur.⁷⁶⁶ Başvurucu, idarenin cevap yazısı ve duruşma günü kendisine tebliğ edilmeden hakkındaki idari para cezasının iptali yönündeki talebinin reddine karar verildiğini belirterek, Anayasa'nın 36. maddesinde belirtilen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştü ve yeniden yargılanma talebinde bulunmuştur. Bu bölümde yalnızca davanın, duruşma yapılıp yapılmaması meselesine ilişkin olan tartışmalarına değinilecektir. Bu olayda, başvuru şirket adına kayıtlı araçla taşıma için belirlenen istiap haddinin üstünde yük taşındığının tespit edildiğinden bahisle 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 65/1-b-e hükmünün ihlal edildiği gerekçesiyle 7.678,00 TL idari para cezası kesilmiştir. Başvurucu, söz konusu cezaya karşı Diyarbakır Sulh Ceza Mahkemesine Emniyet Müdürlüğü'nün ceza kesme yetkisinin bulunmadığı ve düzenlenen ceza tutanağının usul ve yasaya aykırı olduğu gerekçesiyle başvuruda bulunmuştur. Başvuru üzerine Mahkeme, tensip tutanağını düzenleyerek, duruşma gününü belirlemiştir. Ancak duruşma günü taraflara tebliğ edilmemiştir. Mahkeme, idarenin cevap yazısı üzerine tarafların katılmadığı ve herhangi bir esaslı işlemin yapılmadığı (sadece tarafların duruşmaya katılmadığına dair bir tespitte bulunulduğu ve idarenin cevap yazısının okunduğu) bir duruşma yaparak, idari yaptırım işleminin usul ve yasaya uygun olduğu gerekçesiyle başvuru talebini reddetmiştir. Başvurucu, anılan karara karşı Diyarbakır Asliye Ceza Mahkemesine itiraz etmiş; başvuru talebi, düzenlenen tutanağın usul ve yasaya uygun olduğu gerekçesiyle reddedilmiştir. Bunun üzerine bireysel başvuruda bulunulmuştur. (parag. 1-11)

⁷⁶⁵ Bkz. 2013/2370 başvuru numaralı ve 11.12.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 24-26.

⁷⁶⁶ Bkz. 2014/929 başvuru numaralı ve 10.06.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

Anayasa Mahkemesi şu değerlendirmelerde bulunmuştur: “Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının temel unsurlarından birisi de Anayasa'nın 141. maddesinde düzenlenen yargılamanın açık ve duruşmalı yapılması ilkesidir. Yargılamanın açıklığı ilkesinin amacı adli mekanizmanın işleyişini kamu denetimine açarak yargılama faaliyetinin saydamlığını güvence altına almak ve yargılamada keyfiliği önlemektir. Bu yönüyle hukuk devletinin en önemli gerçekleştirme araçlarından birisini oluşturur. Özellikle ceza davalarında yargılamanın duruşmalı ve aleni yapılması silahların eşitliği ilkesinin ve savunma hakkının güvencesini oluşturur. Ancak bu her türlü yargılamanın mutlaka duruşmalı yapılmasının zorunlu olduğu anlamına gelmez. Adil yargılama ilkelerine uyulmak şartıyla usul ekonomisi ve iş yükünün azaltılması gibi amaçlarla bazı yargılamaların duruşmadan istisna tutulması ve duruşma yapılmaksızın karara bağlanması anayasal hakların ihlalini oluşturmaz. Sözleşme'nin 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında "aleni yargılama" hakkının tanınması, zorunlu olarak "sözlü yargılama" hakkını da içerir. Bununla birlikte, Sözleşme'nin bu maddesinde yer alan söz konusu yükümlülük, mutlak değildir. Yargılamada, tarafların şüpheye yer vermeyecek şekilde bu haklarından vazgeçmesi ve kamu yararının sözlü yargılama yapılmasını gerekli kıldığı bir durumun bulunmaması hâlinde, duruşma yapılmayabilir. Vazgeçmenin, açıkça veya zımnen yapılması mümkündür. Duruşma yapılmasına ilişkin talebin sürdürülmemesi ya da hiç ileri sürülmemesi, zımnen vazgeçmeye örnek gösterilebilir. Bunun yanında dava dosyası ve tarafların yazılı görüşleri temelinde yeterince çözülemeyen hukuki ve olgusal herhangi bir sorunla karşılaşılmaması örneğinde olduğu gibi yargılamanın istisnai koşulları da duruşma yapılmasını gerektirmeyebilir. AİHM, "önemli bir isnat taşımayanlar" ile "ceza hukukunun çekirdeğini oluşturan" davalar arasında ayırım yapmış, Sözleşme'nin 6. maddesi kapsamına giren fakat geleneksel ceza hukuku kategorilerine ait olmayan suçların (örneğin trafik kurallarının ihlali) yargılamasında duruşma yapılmasının gerekli olmayabileceğini belirtmiştir. (Jussila/Finlandiya [BD], B. No: 73053/01, 23/11/2006, §§ 36, 43)” (parag. 21-26)

Somut olayda başvuru, itiraz başvurusu üzerine duruşma yapılmaksızın karar verilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. 5326 sayılı Kanun'un "Başvurunun incelenmesi" kenar başlıklı 28. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, mahkemenin, talep üzerine veya resen tarafları çağırarak belli bir gün ve saatte dinleyebileceği kurala bağlanmıştır. Başvuru tarafından, idari para cezasının kaldırılması istemiyle sulh ceza mahkemesine sunulan başvuru dilekçesinde duruşma talebinde bulunulmamıştır. Bu durumda, incelemenin evrak

üzerinden de yapılabileceği kurala bağlanan (sözlü yargılama yapılması talebe veya mahkemenin takdirine bağlı kılınan) ve azami ağırlığın üzerinde yük taşınmasına ilişkin olarak kesilen idari para cezasıyla ilgili yargılamada; tarafların iddia ve savunmaları yazılı olarak alındıktan sonra bir sonuca varılmıştır. Çözömlenen olayın kendine özgü niteliği de nazara alındığında, yargılamanın salt dosya üzerinden yapılması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği söylenemez. Kaldı ki, başvuru sözlü yargılama yapılması talebinde bulunmayarak, zımnen bu hakkından feragat etmiştir. Açıklanan nedenlerle AYM, sözlü yargılama hakkının ihlal edildiğine ilişkin başvurunun bu kısmının, açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. (parag. 27-29)

Sonuç olarak, **Jussila** davasında ele alınan olay bakımından Türk vergi mevzuatımızda Sözleşmenin 6. maddesine aykırılık tespit edilmemiştir.

Ancak idari yargıda duruşma sisteminin aksayan bir yönü vardır. İYUK m. 19'da *“Duruşma yapıldıktan sonra en geç onbeş gün içinde karar verilir. Ara kararı verilen hallerde, bu kararın yerine getirilmesi üzerine, dosyalar öncelikle incelenir.”* hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, **kararın açık duruşmada verileceği ilkesinin bir istisnasıdır**. Bu, idari yargıdaki duruşma sisteminin aksayan yönüdür.⁷⁶⁷ Oysaki duruşmaya iyi hazırlanarak çıkılması ve kararın duruşmada açıklanması, kararın açık duruşmada verileceği ilkesinden sapılmaması gerekmektedir. **Ancak bu hükmün aleniyet ilkesine aykırı olduğunu söyleyemeyiz. Zira zeten yazılı yargılamanın esas olduğu idari yargı sisteminde, pek çok karar duruşmasız olarak tarafların gıyabında verilmektedir.** Bu nedenle aleni yapılan bir duruşmadan sonra tarafların gıyabında verilen bir karar sırf bu yüzden AİHS m. 6'ya aykırılık oluşturmayacaktır.⁷⁶⁸

Pakozdi davasındaki uyuşmazlık bakımından mevzuatımızda İYUK m. 1/2 ve 17/2'de düzenlenme bulunmaktadır. Kural olarak **Danıştay ve diğer üst yargı yerlerinde** tıpkı vergi mahkemelerinde olduğu gibi, yazılı yargılama usulü uygulanmakta ve inceleme evrak üzerinde yapılmaktadır. Ancak m. 17/2 uyarınca, temyizde duruşma yapılması tarafların istemine ve üst mahkemenin kararına bağlı kılınmıştır. 17/4 uyarınca Danıştay da kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilmektedir. Yine İYUK m. 18/4 uyarınca Danıştayda görölen davaların duruşmalarında savcının bulunması gerekmektedir. Göröldüğü gibi mevzuatımız, temyiz incelemelerinin duruşmalı olarak yapılabilmesine imkân tanımaktadır.

⁷⁶⁷ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 155-156.

⁷⁶⁸ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 158.

Danıştayda duruşma yapılması iki ayrı durumda söz konusu olmaktadır. İlk olarak İYUK m. 17/1 gereğince, Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla gördüğü iptal ve belli bir miktarı aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülükler ve bunların zam ve cezaları belli bir miktarı aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılması zorunludur. Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu tarafından, Danıştayın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalarda, taraflardan birinin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'inci maddesinin 3'üncü bendine uygun olarak duruşma yapılmasını istemesi halinde, duruşma yapılmaksızın uyuşmazlığın esası hakkında karar verilemeyeceği gerekçesiyle, bozma kararı verilmiştir.^{769 770}

İkinci olarak temyiz/itiraz aşamasına duruşma yapılması için ise, tarafların talepte bulunması yeterli olmayıp talebin Danıştay ilgili dairesince kabul edilmesi gerekmektedir. Bunun dışında yargılamanın yenilenmesi istemlerinde duruşma yapılması da, İYUK m. 55/4 uyarınca, görevli daire veya mahkemenin kararına bağlıdır.

Görüldüğü üzere mevzuatımız, hem tarafların isteği ile hem de hakimin olayın şartlarına göre ihtiyaç duyulması halinde re'sen vereceği karar doğrultusunda temyiz sürecinde duruşma yapılmasına müsaade etmektedir. Mevzuatımızda yüksek mahkemede duruşmayı önleyici bir hüküm bulunmamaktadır. Hakimlerin duruşma yapılması konusundaki değerlendirmelerinde, Pakozdi kararındaki kriterlere dikkat etmeleri önemlidir. Duruşma yapılmaması, olayın değerlendirilmesini etkilememeli, kişinin savunmasına engel teşkil etmemelidir.

Konu vergiye ilişkin bir bireysel başvuru kararında da tartışılmıştır.⁷⁷¹ Başvuran, 2002 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda hakkında re'sen tarh edilen geçici vergiye ve kesilen vergi ziyai cezasına karşı açtığı davanın reddedilmesi sonucunda temyiz ve karar düzeltme incelemelerinde duruşma yapılması talebinin dikkate alınmaması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

AYM, İYUK m. 17 çerçevesinde, temyiz ve karar düzeltme incelemelerinde duruşma yapılması talebinin dikkate alınmaması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği ileri sürülebilirse de, bu iddianın ileri sürülebilmesi için öncelikle başvuranın anılan aşamalarda duruşma yapılması talebinde bulunması gerektiğine vurgu yapmıştır. Ancak somut olayda başvuran, vergi mahkemesinin kararına karşı yaptığı temyiz ve karar düzeltme başvurularında duruşma yapılması talebinde

⁷⁶⁹ Bkz. Dan. İDDK, E. 1996/222, K. 1996/261 ve. 09.05.1996 tarihli kararı.

⁷⁷⁰ GÜMÜŞKAYA, Gamze, a.g.m., s.22.

⁷⁷¹ Bkz. 2013/1834 başvuru numaralı ve 25.02.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

bulunmamış, Danıştay ilgili dairesi de dosya üzerinden inceleme yaparak vergi mahkemesi kararının onanmasına, karar düzeltme isteminin ise reddine karar vermiştir. Dolayısıyla başvuran, ihlale neden olduğunu ileri sürdüğü iddialara ilişkin olarak olağan başvuru yollarını tüketmemiştir. Bu nedenle AYM başvuranın iddiasının, başvuru yollarının tüketilmemiş olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar vermiştir. (parag. 57-59)

Görüldüğü üzere başvuranın, temyiz aşamasında duruşma yapılmamasının adil yargılanma hakkını ihlal ettiği iddiasının AYM tarafından dikkate alınabilmesi için **duruşma yapılmasını talep etmiş olması** gerekmektedir. Mevzuatımız uyarınca mükellefin bu yönde bir talebinin bulunması aranmaktadır. Bu talebin olumsuz bir biçimde cevaplanmasının ardından başvuran bireysel başvuru yoluyla hak ihlali iddiasında bulunabilecektir.

Doktrinde, idari yargıda duruşmalı yargılama esasına geçilmesi gerektiği, bu takdirde AİHM'in adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin kararları vermesinin engellenebileceği ileri sürülmüştür.⁷⁷² Ancak bu görüşe katılmadığımızı belirtmeliyiz. AİHM'in adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin karar vermesinin engellenmesi için idari yargıda duruşmalı yargılama esasına geçilmesi gerekmemektedir. AİHM her durumda mutlak surette duruşma yapılmasını gerekli görmemektedir. AİHM, aleni yargılanma hakkı ihlali şikayetlerini incelerken yargılamayı bir bütün olarak ele almaktadır. Mahkeme yargılamanın her aşamasında duruşma yapılmasını zorunlu görmemektedir. Örneğin, AİHM, idari para cezalarına ilişkin davalarda duruşma yapılmasını zorunlu tutmamaktadır. Yine mahkeme içtihatlarına göre, iç hukuka uyarınca duruşma talep üzerine yapılıyorsa böyle bir talepte bulunulmaması, vazgeçme olarak kabul edilmekte ve adil yargılanma hakkının ihlaline sebep olmamaktadır.⁷⁷³ Mevzuatımız, hem tarafların isteği ile hem de hakimın olayın şartlarına göre ihtiyaç duyulması halinde re'sen vereceği karar doğrultusunda duruşma yapılmasına müsaade etmektedir. Mevzuatımızda yüksek mahkemede duruşmayı önleyici bir hüküm de bulunmamaktadır.

Yukarıda ilk iki fıkrası üzerinde durulan Anayasa'nın "Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması" başlıklı 141. maddesinin 3. fıkrasında ise "gerekçeli karar hakkı" bulunmaktadır. Bu hak AİHM içtihatlarına ilave olarak mevzuatımız çerçevesinde de korunmakta ve yüksek mahkeme kararlarında da bu hakka rastlanmaktadır. Özellikle bireysel başvuru kapsamında yapılan başvuruları

⁷⁷² KURT KONCA, Nesibe, a.g.e., s. 71.

⁷⁷³ Bkz. Hakansson ve Stuesson; 21 Şubat 1990; parag. 64-68.

inceleyen AYM, AİHM içtihadına uygun olarak karar vermekte ve bu hakka son derece önem atfetmektedir.

Gerekçeli karar hakkı Anayasa'nın "Duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması" başlıklı 141. maddesinin 3. fıkrasında şöyle ifade edilmektedir: *"Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır."* Bu hak aynı zamanda CMK'nın "Kararların gerekçeli olması" başlıklı 34. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: *"Hakim ve mahkemelerin her türlü kararı, karşı oy dahil, gerekçeli olarak yazılır. Gerekçenin yazımında 230. madde göz önünde bulundurulur. Kararların örneklerinde karşı oylar da gösterilir. Kararlarda, başvurulabilecek kanun yolu, süresi, mercii ve şekilleri belirtilir."* Yine İYUK m. 24'de kararlarda bulunacak hususlar belirtilmekte ve bu maddenin (e) bendinde kararın dayandığı hukuki sebepler ile gerekçesi sayılmaktadır. İlaveten Danıştay Kanunu'nun 51. maddesinde de, kararların gerekçeli olması gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Mevzuatımızda gerekçeli karar hakkına ilişkin yeterli korumanın bulunduğunu söyleyebiliriz. Ancak önemli olan yargı kararlarıyla da bu durumun pekiştirilmesidir.

Danıştay'da mahkeme kararlarının gerekçeli olması konusunda AİHM içtihatlarıyla örtüşen bir yaklaşım içerisindedir. Bir kararında ifade ettiği *"Mahkemeler kararlarının yapısı ve içeriği açısından takdir yetkisine sahiptir, ancak; kararların dayanaklarını yeterli açıklıkta belirtmek zorundadırlar. Gerekçenin olayla ilgili bulunmayan hususlardan hareketle oluşturulması adil olmayan bir sonuca varılmasını sağlayacaktır. Gerekçede, birbiri ile çelişen anlatımlara yer verilmesi, maddi olayla ilgisi olmayan saptamaların yapılması durumunda sağlıklı bir çözümlenmenin yapılmış olmayacağı kesindir. Bu nedenle, yargı yerleri hükme varırken kullandıkları gerekçe tutarlı olmalı, hakkaniyete uygun bir yargılama yapıldığı kanaatini yandıracak ifadeler kullanılmalıdır."* görüşü de bunun göstergesidir.^{774 775}

Bu hak mükellefler için de önem arz etmektedir. Çalışma süresince AİHM'in vergi mükellefleri bakımından vermiş olduğu gerekçeli karar hakkı ihlali iddiasını içerir bir davaya rastlanmamıştır. Ancak AYM, bireysel başvuru kapsamında bir mükellefin başvurusunu değerlendirmiş ve son derece önemli olduğunu düşündüğümüz bir ihlal kararı vermiştir.⁷⁷⁶

Olayda başvuran hakkında vergi idaresince, bazı satışlarını kayıt dışı bıraktığı gerekçesiyle vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatı gerçekleştirilmiştir. Başvuran,

⁷⁷⁴ Bkz. Dan. 12. D., 13.01.2005 tarihli ve E. 2002/1760, K. 2005/20 sayılı kararı.

⁷⁷⁵ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 156.

⁷⁷⁶ Bkz. 2014/4958 başvuru numaralı ve 22.01.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

ilk derece mahkemesi kararında pamuk teslimlerinde geçerli KDV oranının %1 olduğu hususunun dikkate alınmadığını, % 18 oranı üzerinden yapılan tarhiyatın hukuka uygun bulunduğunu, bu hususun Danıştay tarafından da dikkate alınmayarak kararın onandığını, temyiz ve karar düzeltmede KDV oranının %1 olması gerektiği yönündeki iddialarının karşılanmadığını, geçici vergi ve vergi cezasının kaldırılması istemiyle açılan davada, tebligatın usulüne uygun yapılmadığı ve bu sebeple tarhiyatın zamanaşımına uğradığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verildiğini ve tarhiyatların kaldırıldığını belirterek, Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

AYM, mahkeme kararlarının gerekçeli olmasının adil yargılanma hakkının unsurlarından biri olduğunu belirttikten sonra bu hakkın yargılamada ileri sürülen her türlü iddia ve savunmaya ayrıntılı şekilde yanıt verilmesi şeklinde anlaşılamayacağını; gerekçe gösterme zorunluluğunun kapsamının, kararın niteliğine göre değişebileceğini ifade etmiştir. Bununla birlikte, başvuranın ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren usul veya esasa dair iddialarının cevapsız bırakılmasının hak ihlaline yol açabileceği belirtilmiştir. (parag. 38)

Mevcut davada AYM, kanun yolu mahkemelerince verilen karar gerekçelerinin ayrıntılı olmamasının, ilk derece mahkemesi kararlarında yer verilen gerekçelerin onama kararlarında kabul edilmiş olduğu şeklinde yorumlanmakla beraber, başvuruların dile getirmesine rağmen ilk derece mahkemesinin tartışmadığı esaslı hususlara ilişkin temyiz başvurularıyla başvuruların usuli haklarının ihlal edildiğine yönelik somut şikayetlerinin temyiz incelemesinde tartışılmamasının gerekçeli karar hakkını ihlal edebileceği kanaatindedir. (parag. 39)

AYM şu gerekçelerle yapılan başvuruyu kabul etmiştir: "...sayılı Bakanlar Kurulu kararı ekinde pamuk satışlarında uygulanacak KDV oranının % 1 olduğunun karar altına alındığı hususu da göz önüne alındığında, başvurunun ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren, uyuşmazlığın çözümü için esaslı bir iddia olan ve ilk derece mahkemesi kararında da pamuk satışı yapıldığının belirtilmesi nedeniyle uyuşmazlığın çözümünde büyük önem taşıyan KDV oranına yönelik iddiasının, bu hususa ilişkin olarak ilk derece mahkemesi tarafından bir değerlendirme yapılmadığından temyiz merciince ilk derece mahkemesi kararına atıf yapılarak karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilmediği ve karşılanmadığı görülmektedir. Bu nedenle, yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde, başvurunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır. Bu nedenlerle, başvurunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal

edildiğine karar verilmesi gerekir.” (parag. 44-45) İhlal sonuçlarının ortadan kaldırılması ve yeniden yargılama yapılması amacıyla AYM, dosyayı ilgili vergi mahkemesine gönderme kararı almıştır.

Görüldüğü üzere AYM mevcut davada, karar gerekçelerini yeterli bulmamış ve başvuranın gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme, gerekçe gösterme zorunluluğunun kapsamının, kararın niteliğine göre değişebileceğini düşünmekle beraber bu davadaki durumun zorunluluk dahilinde olduğuna kanaat getirmiştir. Zira işin esasına ilişkin olan ve başvuran tarafından, **gerek ilk derece mahkemesinde gerekse de temyiz mahkemesinde ileri sürülen ve son derece önemli olan bir iddia her iki mahkemece yanıtız bırakılmıştır.**

Gerekçeli karar hakkı, yargılamada ileri sürülen her türlü iddia ve savunmaya ayrıntılı şekilde yanıt verilmesi şeklinde anlaşılacakla beraber, mevcut durumda başvuran tarafından öne sürülen iddia, **mutlaka yanıtlanması gereken** türdendir.

AYM, bir başka bireysel başvuru kararında da gerekçeli karar hakkı hakkında önemli değerlendirmelerde bulunmuştur.⁷⁷⁷ Bu başvuruda başvuru, idarenin eksik vergi tahsilatına ilişkin bildiriminde işleme karşı başvuru yolları ve sürelerini bildirmedeğini, Anayasa'nın 40. maddesi uyarınca idarenin işlemleri nedeniyle hangi süreler içinde, hangi kanun yollarına başvurulacağına bildirilmesi gerektiğini, bu hükme uyulmaması halinde sürenin hiç başlamayacağına dair Yargıtay Ceza Genel Kurulu içtihadı bulunmasına rağmen açtığı davanın, yanlış merciye başvurularak dava açma süresinin geçirildiğinden bahisle reddedildiğini belirterek mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parga. 22)

AYM, 3/10/2001 tarihinde kabul edilen değişiklikle Anayasa'nın 40. maddesine “*Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.*” hükmünün gerekçesini belirterek açıklamalarına başlamıştır. Bu değişikliğin gerekçesinde bireylerin, yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanmasının amaçlandığı, son derece dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, merci ve sürelerin belirtilmesinin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunluluk haline geldiği belirtilmektedir. (parag. 36)

⁷⁷⁷ Bkz. 2013/3963 başvuru numaralı ve 15.10.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

AYM, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından, idarece tesis edilen bir işlemde başvurulacak merci ve süresi gösterilmemiş ise yazılı bildirim süreyi başlatmayacağı yönünde kararlar verildiğini vurgulamıştır. (parag. 37)⁷⁷⁸

AYM, değerlendirmelerini şöyle neticelendirmiş ve başvuranın gerekçeli karar hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir: *“Bu durumda, Anayasa’nın 40. maddesinde yer alan ve idari işlemlerde ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilerine başvuracağı ve bunun sürelerinin belirtilmesinin zorunlu olduğu kuralına rağmen dava konusu edilen işlemde bu hususlara yer verilmediği için süresi içinde dava açmadığına yönelik başvurucu iddiasının ciddi olduğu ve İlk Derece Mahkemesi tarafından bu iddia değerlendirilemediği için kanun yolu aşamasında ayrıca değerlendirilmesi gerektiği ancak Danıştay Yedinci Dairesince ayrı bir değerlendirme yapılmayarak İlk Derece Mahkemesi kararına atıf yapılmak suretiyle temyiz isteminin ve daha sonra karar düzeltme talebinin reddedildiği oysa bu iddianın atıf yapılmak suretiyle karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, temyiz merciince bu iddianın açık bir şekilde kararlarında değerlendirilmediği ve karşılanmadığı görülmektedir. Bu nedenle yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.”*

Yine adil yargılanma hakkına aykırılık iddiasıyla AYM’ye yapılan bir başka bireysel başvurunun karşı oy yazısında da gerekçeli karar hakkına dikkat çekilmiştir.⁷⁷⁹ Başvuran, motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açtığı davada ileri sürdüğü esaslı iddialarının karşılanmadan karar verilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

Başvuran adına kayıtlı olduğu öne sürülen araca ait motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmiş, başvuran ise söz konusu aracın kendisine ait olmadığını ileri sürmüştür. Başvuran, anılan aracın 1961 yılından beri “Vinnel Cooperation” isimli bir şirket adına kayıtlı olduğunu, kendi şirketlerinin isminin ise “Vinnel Brown and Roat Service Cooperation” olduğunu ve 1988 yılında kurularak bu tarihten itibaren Türkiye’de faaliyette bulunmaya başladığını, 1961 yılında Türkiye’de henüz faaliyette bulunmadıklarına göre o tarihte aracın adına tescil edildiği şirketin kendi şirketleri olmasının imkânsız olduğunu, “Vinnel Cooperation” ile isim benzerliği dışında hiçbir ilgilerinin bulunmadığını, adres ve vergi numaralarının da farklı olduğunu belirtmiş ve bu iddiaların derece mahkemelerince karşılanmadığını ifade etmiştir.

⁷⁷⁸ Bkz. Dan. VDDK, E.2013/221, K.2014/88, 19/2/2014; E.2014/613, K.2014/791, 17/09/2014; E.2014/812, K.2014/928, 12/11/2014.

⁷⁷⁹ Bkz. 2013/2041 başvuru numaralı ve 10.06.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

Karşı oy yazısında; ihtilaf konusu aracın 1961 yılından beri “Vinnel Cooperation” isimli şirket adına kayıtlı olduğu ve başvuran şirketin de 1988 yılında kurulduğu yolundaki başvuru iddiasının aksini ortaya koyacak herhangi bir bilgi ve belge dosyaya sunulmadığı, başvuran şirket 1988 yılında kurulduğuna göre, 1961 yılından beri aracın adına kayıtlı olmasının mümkün olmayacağı, başvuranın iddiasının gerçeği yansıtması durumunda adına MTV tarh edilmesinin hukuken mümkün olmayacağından anılan iddianın uyuşmazlığın çözümüne etkisinin olacağı, derece mahkemesinin, uyuşmazlığın çözümüne etkisi bulunan bu iddianın gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını araştırmadan ihtilaf konusu aracın 1961 yılından beri adına kayıtlı olduğu “Vinnel Cooperation” isimli şirket ile başvuran şirketin aynı olduğu kanaatine nasıl ulaşıldığı ortaya konulmadan davanın reddine karar verdiği ifade edilmiştir.

Bu durumda başvuranın ayrı ve açık bir yanıt verilmesini gerektiren, uyuşmazlığın çözümü için esaslı bir iddia olan, 1988 yılında kurulan başvuran şirketin 1961 yılından beri aracın adına kayıtlı olan “Vinnel Cooperation” isimli şirket ile aynı şirket olmasının mümkün olmayacağı yolundaki iddiasının ilk derece mahkemesinde tartışılmamış ve karşılanmamış olması nedeniyle başvuranın gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmış ve adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği yönündeki çoğunluk görüşüne katılmamıştır. **Davanın esasını yakından etkileyebilecek iddianın aksini ortaya koymadan** karar verilmiş olması, bizce de gerekçeli karar hakkı doğrultusunda adil yargılanma hakkını ihlal etmiştir.

Gerekçeli karar hakkı bir başka bireysel başvuru kararında daha gündeme gelmiştir.⁷⁸⁰ Olay kısaca şöyledir: Başvurucu hakkında vergi borcu olan şirketin ortağı olduğu gerekçesiyle şirketin borçlarının tahsiline ilişkin ödeme emirleri düzenlenmiş, başvuruçunun şirket ortağı olmadığı yönünde açılan davalarda - Karşıyaka Asliye Ticaret Mahkemesi davanın açılmamış sayılmasına karar vermiş ise de- İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi başvuruçunun şirket ortağı olmadığı yönünde karar vermiş, İzmir Bölge İdare Mahkemesi bu nedenlerle başvuru hakkında düzenlenen ve tek hakim sınırında kaldığı için itiraz yoluyla baktığı davalar hakkında başvuru lehine kararlar vermiş, başvuru bu durumu temyiz aşamasında ek beyan ile, karar düzeltme aşamasında ise talep dilekçesinde belirtmesine karşın Danıştay Üçüncü Dairesi temyiz ve karar düzeltme kararlarında bu iddialar hakkında bir açıklamaya yer vermeksizin anılan talepleri reddetmiştir. (parag. 34)

⁷⁸⁰ Bkz. 2013/6355 başvuru numaralı ve 19.11.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

AYM Şu gerekçeyle Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir: *“Bu durumda başvurucunun Şirket ortağı olmadığı yönünde verilen İzmir 1. Asliye Ticaret Mahkemesi kararı gerekçe gösterilerek yapılan kanun yolu taleplerindeki iddianın ciddi olduğu ve İlk Derece Mahkemesi tarafından bu karar değerlendirilmediği için ayrıca değerlendirilmesi gerektiği halde Danıştay nc Dairesince ayrı bir değerlendirme yapılmayarak İlk Derece Mahkemesi kararına atıf yapılmak suretiyle taleplerin reddedildiği oysa bu iddianın atıf yapılmak suretiyle karşılanacak iddia niteliğinde olmadığı, **temyiz merciince bu iddianın açık bir Şekilde kararlarında değerlendirilip karşılanmadığı** görülmektedir. Yargılama süreci bir bütün olarak değerlendirildiğinde başvurucunun gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.”* (parag. 35-36)

Bir başka gerekçeli karar hakkına ilişkin olarak yapılan bireysel başvuruda ise başvuran, motorlu taşıtlar vergisinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davanın esasa ilişkin iddialar karŐılanmaksızın reddedilmesi nedeniyle AYM'ye başvuru yapmıştır.⁷⁸¹ Olayda özetle, başvuran Şirket 26.12.2006 tarihinde bir tekne almış ve 28.12.2006 tarihinde liman baŐkanlıđına başvurarak teknenin ticari yat olarak tescilini ve tonilato belgesinin düzenlenmesini istemiştir. Yaklaşık beş yıl sonra ilgili vergi dairesi müdürlüğü, teknenin ticari olarak tescilinin 24.06.2009 tarihinde yapıldığı, bundan önce yatın özel amaçlarla kullanıldığı gerekçesiyle başvuran Şirket adına 2007,2008 ve 2009 yılları için MTV tahakkuku yaparak buna ilişkin ödeme emrini tebliğ etmiştir. deme emrinin iptali istemiyle üç ayrı dava açan başvuran Şirketin davaları vergi mahkemesince reddedilmiştir. Bölge idare mahkemesine yapılan itirazdan ve karar düzeltme yolundan da bir sonuç elde edilememiŐ, bunun üzerine başvuran Şirket bireysel başvuru yoluna müracaat etmiştir. (parag. 9-16)

Şirket, satın alındıktan hemen sonra teknenin ticari olarak tescili için 2006 yılında gerekli idari başvuruların yapıldığını, liman baŐkanlıđının ticari olarak tescili 2006 yılı yerine 2009 yılında yapmasından kendilerinin sorumlu tutulamayacağını, ticaret Şirketi olan tüzel kişilik adına özel tescilin de mümkün olmadığını, söz konusu tescil yapılıncaya kadar teknenin karada bekletildiğini, MTV mükellefiyeti kayıt ve tescille başladığı için teknenin tescilsiz kaldığı 2007, 2008, 2009 yılları için vergi istenemeyeceğini, vergi mahkemesinin salt davalı savunmalarına göre hareket

⁷⁸¹ (Bkz. 2013/7847 başvuru numaralı ve 09.03.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı)

ederek teknenin özel amaçla kullanıldığının kabulüyle davayı reddettiğini, verilen kararların hakkaniyetten uzak ve gerekçesiz olduğunu ileri sürmüştür. (parag. 22)

AYM tarafından, vergi mahkemesi kararında tescilin esas alınması gerektiği belirtilmekle birlikte, başvurunun iddia ettiği gibi teknenin liman siciline özel amaçlı yat olarak tescil edilip edilmediği hususu açıklığa kavuşturulmamış ve böylece başvurunun 197 sayılı Kanun'a göre MTV açısından vergiyi doğuran olayın satın almayla değil, liman siciline tescille doğacağı, şirket adına ticari tescil dışında bir tescil yapılmadığı iddiasıyla liman siciline tescilin 2009 yılına kadar yapılmamasında kendisinden kaynaklanan bir kusur bulunmadığı, idarenin kusuru ve geç işleyişi nedeniyle tescilin geç yapıldığı yönündeki uyuşmazlığın çözümünde önemli olduğu anlaşılan iddiaların incelenmediği ve kararda karşılanmadığı tespit edilmiştir. Başvurunun uyuşmazlığın çözümünde etkili bu iddialarına vergi mahkemesi kararında cevap verilmediği gibi itiraz üzerine başvuru bölge idare mahkemesi kararında da cevap verilmemiştir. Oysaki AYM'ye göre başvuranın iddiaları atıf yapılarak karşılanacak iddialardan değildir. AYM, yargılama sürecini bir bütün olarak değerlendirdiğinde, başvuranın gerekçeli karar hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. (parag. 46-50)

Pek çok kez AYM tarafından da dile getirildiği üzere⁷⁸², insan haklarına ilişkin güvencelerin soyut ve teorik olarak değil, uygulamada ve etkili bir şekilde sağlanması gerekmektedir. Buna göre mahkemelerin ileri sürülen iddia ve savunmalara şeklen cevap vermiş olmaları yeterli olmayıp iddia ve savunmalara **verilen cevapların dayanaksız olmaması, mantıklı ve tutarlı olması** gerekmektedir. Yani, mahkemelerce belirtilen gerekçeler, davanın şartları dikkate alındığında makul olmalıdır.

Mahkemeler, uyuşmazlığın çözümü bakımından önemli olduğu anlaşılan iddiaları incelemeli ve bu iddiaları mutlak surette kararında karşılamalıdır. Şayet iddialar ilk derece mahkemesince önemli addedilmemiş yahut kararda karşılanmamışsa, temyiz aşamasında bu eksiklik giderilmeli, üst yargı yeri bu iddiaları değerlendirmeli ve karşılamalıdır.

Son olarak, adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturduğunu düşündüğümüz bir duruma da dikkat çekmek istiyoruz. Temyiz aşamasında **talep edildiği halde duruşma yapılmaksızın karar verilmesi, tetkik hakimlerinin değerlendirmelerinin taraflarla paylaşılıp onların da görüşlerini sunabilme imkânı verilmeden karar verilmesi** adil yargılanma hakkına aykırı uygulamalardır.

⁷⁸² (Bkz. 2013/7800 başvuru numaralı ve 18.06.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 36)

Mahkemelerin, davaları hızlı bir şekilde çözüme ulaştırma gayreti ile adil yargılanma arasında bir seçim yapmış görüntüsü yaratmaması gerekmektedir.⁷⁸³

V. Hakkında Suç İsnadı Bulunan Mükellef, Hukuka Göre Suçlu Olduğu Kanıtlanıncaya Kadar Masum Sayılmalı (Masumiyet Karinesi)

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

A.P., M.P. ve T.P. davasından da görüleceği üzere, ölenin vergi suçlarından ötürü mirasçılarının sorumlu tutulması konusu, adil yargılanma hakkı kapsamında, Sözleşmenin 6/2. maddesi uyarınca masumiyet karinesi çerçevesinde değerlendirilmiş ve maddeye aykırı bulunmuştur.

Masumiyet karinesi, vergi ceza hukuku kapsamında, sorumluluğun kusura dayanmasını ve kusura ilişkin olarak ispat yükünün de kural olarak idareye düştüğünü ifade etmektedir. Kusur bakımından bir takım yasal karinelerin oluşturulması elbette mümkündür. Ancak burada önemli olan, **karinelerin ceza ile orantılı olarak makul sınırlar içinde ve aksinin ispatı da mümkün olacak şekilde** belirlenmesidir.⁷⁸⁴

AİHM, ikiye karşı yedi oyla 6/2'nin ihlal edildiğine karar vermiştir. Yargıçlar Baka ve Bernhardt, karşı oy yazılarında, mirasçılara uygulanan söz konusu cezanın mali nitelikli olduğunu, vergi idaresinin ceza miktarında indirim gittiğini, bu durumun da yaptırımın cezai niteliğini zayıflattığını, Medeni Kanundaki "müteveffanın borçlarından sorumluluk" düzenlemesi kapsamında mali bir yaptırımın mirasçılara aktarılmasının 6/2. maddeyi ihlal etmediğini ifade etmişlerdir.⁷⁸⁵ Ancak, karşı oydaki bu görüşe katılmadığımızı belirtmeliyiz. Zira vergi idaresinin ceza miktarında indirim gitmesi, vergi kaçakçılığı nedeniyle uygulanan cezanın cezai karakterini azaltıcı etki göstermemektedir. Burada önemli olan cezanın hangi gerekçeyle uygulandığıdır ki, söz konusu ceza ölenin vergi kaçakçılığı yaptığı gerekçesiyle kesilmiştir. Dolayısıyla cezai nitelikte kabul edilmesi gereken bu cezanın, kaçakçılık fiilinden ötürü masum olan mirasçılar hakkında uygulanması ceza hukukunun genel ilkeleri ile bağdaşmamaktadır.

Janosevic davasında ise Mahkemenin değerlendirmelerinden çıkarılabilecek önemli sonuçlardan birisi, devletlerin **karine öngörürken korunan çıkar ile savunma hakkı arasında adil dengeyi sağlaması** gerekliliğidir. Öngörülen karine, kişilerin savunma hakkını engellememelidir.

⁷⁸³ GÜNDÜZ, Zeki, "Vergi Yargısında Gerekçeli Karar Hakkı", **Dünya gazetesi**, 17,06.2015.

⁷⁸⁴ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 136.

⁷⁸⁵ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 136.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Masumiyet karinesi, kişinin suç işlediğine dair kesinleşmiş bir yargı kararı olmadan suçlu olarak kabul edilmemesini güvence altına alır. Bunun sonucu olarak, kişinin masumiyeti "asıl" olduğundan suçluluğu ispat külfeti iddia makamına ait olup, kimseye suçsuzluğunu ispat mükellefiyeti yüklenemez. Ayrıca hiç kimse, suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar yargılama makamları ve kamu otoriteleri tarafından suçlu olarak nitelendirilemez ve suçlu muamelesine tabi tutulamaz.⁷⁸⁶

Anayasa m. 38/4'de bulunmakta ve söz konusu bu madde, "*Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.*" hükmünü içermektedir. Masumiyet karinesi Anayasa tarafından, Sözleşme'ye kıyasla daha geniş bir kapsamda düzenlenmiştir. Anayasa, yalnızca bir suç isnadının bulunduğu durumları değil, herhangi bir suç isnadı olmaksızın, resmi makamlarca kişilere suçlu muamelesi yapılmasını da masumiyet karinesinin ihlali olarak kabul etmektedir. Oysaki AİHS bu karineyi yalnızca ceza hukuku anlamında bir suç isnadının bulunması halinde başvurulabilecek bir hak olarak düzenlemiştir.⁷⁸⁷

Örneğin, Ankara 6. İdare Mahkemesi bir kararında⁷⁸⁸ Polis Meslek Yüksekokulu öğrencisi olan davacı tarafından, yapılan güvenlik soruşturması ve arşiv araştırması sonucunda "birden fazla kişi ile tehdit" suçundan hakkında işlem yapıldığından bahisle okulla ilişkisinin kesilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan bir davada, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gibi uluslararası sözleşmeler ve beyannameler ile Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda yer alan masumiyet karinesi gibi evrensel bir hukuk kuralının, hukuk devleti ilkesinin Anayasa ile güvence altına alındığı bir ülkede göz ardı edilemeyeceği, masumiyet karinesinin, sadece yargılama makamlarını değil; devletin bütün resmi makamlarını bağlayacağı ve davacının okula kayıt yaptırdığı tarih itibarıyla hakkında devam eden bir kovuşturma bulunmadığı hususu ile davacının üzerine atılı suçtan beraat ettiği anlaşıldığı gerekçesiyle dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığına karar vermiştir. Görüldüğü gibi hem mevzuatımız hem de uygulamamız masumiyet karinesini oldukça geniş bir kapsamda değerlendirmekte; bir suç isnadı yapılmayan hallerde dahi devletin tüm resmi makamlarınca kişilere suçlu gibi davranılması engellenmektedir.⁷⁸⁹

⁷⁸⁶ Bkz. 2012/665 başvuru numaralı ve 13.06.2013 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 26.

⁷⁸⁷ FEYZİOĞLU, Metin, "Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", *AÜHFĐ*, Y. 1999, C. 48, S. 1-4, ss. 135-163, s. 141.

⁷⁸⁸ Bkz. Ankara 6. İdare Mahkemesinin 05.12.2012 tarihli ve E. 2012/254, K. 2012/2870 sayılı kararı.

⁷⁸⁹ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 159.

Vergi hukuku bakımından korunacak olan vergi yükümlüsüdür. Vergi yükümlüsünün kişisel bilgilerine ilişkin mahremiyet alanına, kanıt elde etmek amacıyla girmek isteyen vergi idaresine karşı yükümlülerin kullandıkları **ilk savunma aracı** masumiyet karinesidir. İşte bu noktada tartışmalı olan konu, kişisel bilgilerin oluşturduğu mahremiyet alanının genişliği ve bu alana girmenin suç isnadı teşkil edip etmediğidir.⁷⁹⁰

Vergi hukukunda aramada şüpheli bakımından masumiyet karinesinin başlangıcı VUK m. 142 uyarınca “**emarelerin varlığı**”, sona ermesi ise “**makul şüpheye yer bırakmayacak ispat**” ölçülerine bağlanmıştır. İşte karinenin başlangıç ve bitiş ölçüleri arasındaki bu tutarsızlık, **şüpheli lehine ve masumiyet karinesinin en geniş olacağı bir biçimde** yeniden düzenlenmelidir.⁷⁹¹

Kanuna karşı hile, peçeleme, ikmalen ve re’sen tarhiyat nedenlerinin varlığını ve ilk görünüş karinesinden yararlanan defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını iddia eden vergi dairesine ispat yükü verilmesinde olduğu gibi VUK’da yer alan ve ispat yükünü vergi idaresine yükleyen bazı hükümlerin, masumiyet karinesine hizmet ettiği görülmektedir.⁷⁹²

Masumiyet karinesi, sadece ceza davalarında geçerli olup muhatabı tüm devlet organlarıdır.⁷⁹³ Bu nedenle vergi daireleri de mükelleflerin suçlu olduğu tespit edilinceye kadar suçsuz sayılma hakkına saygı göstermelidir.⁷⁹⁴ Ayrıca ceza davalarına özgü güvencelerden olan masumiyet karinesi, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma vergi suçları bakımından geçerli olan ceza yargılamalarında uygulanma kabiliyetine sahip olduğu kadar, vergi ziya ve usulsüzlük gibi vergi mahkemesi yargılamalarında da uygulanacağı unutulmamalıdır.

Türk vergi hukukunda da cezaların şahsiliği prensibi benimsenmiştir. VUK m. 12 ile ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, mirasçılarının her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır. VUK m. 372’de de ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği ifade edilmiştir. Bu düzenleme AY m. 38/7’de yer alan ve ceza sorumluluğunun şahsi olduğuna ilişkin kuralla da uyumludur. Dolayısıyla **A.P., M.P. ve T.P** davasındaki ihlal yönünden mevzuatımızda, AİHM içtihatlarına aykırı bir düzenleme bulunmamaktadır.

⁷⁹⁰ ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 2, 2014, ss. 195-208, s. 197.

⁷⁹¹ ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, “Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi”, s. 197.

⁷⁹² ARTUN, Sevcan, a.g.e., s. 145.

⁷⁹³ PETERS, Anne, a.g.e., s. 127.

⁷⁹⁴ ARTUN, Sevcan, a.g.e., s. 145.

Devletlerin karine öngörürken korunan çıkar ile savunma hakkı arasında adil dengeyi sağlaması gerekliliğine işaret edilen **Janosevic** davası bakımından mevzuatımızı değerlendirmek için öncelikle vergi hukukunda ispat ve karine kavramlarının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın (ve suçlarda manevi unsurun), vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle, ortaya konmasıdır. İspat işlemi kullanılan vasıtalara da “delil” adı verilmektedir. Karine de ispat hukukunun bir aracıdır.⁷⁹⁵

Karine, varlığı bilinen bir olgudan, varlığı bilinmeyen bir olgunun çıkarılması işlemidir. Genel olarak, iddiasını bir karineye dayandıran bir kimse, bunu ispat etmekle yükümlü değildir. Bir başka anlatımla, lehine kanuni bir karine mevcut olan kimse ispat yükünden kurtulur.⁷⁹⁶

Çeşitli vergi yasalarında (VUK, GVK, KVK, KDVK, Harçlar Kanunu) yasal karine olarak kabul edilen hükümler bulunmaktadır. Bütün karinelerin incelenmesi çalışma konumuzun kapsamı dahilinde mümkün olmadığı için yalnızca önemli görülen birkaç tanesine değinilmekle yetinilecektir. Örneğin; VUK m. 3/B-sonda yer alan “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*” hükmü “**hayatın olağan akışı karinesi**” olarak adlandırılmaktadır. Bu karinenin Türk vergi hukukunun en güçlü karinesi olduğunu söyleyebiliriz. Bu bağlamda diğer karinelerle bir çatışma olması halinde, bu esas alınacaktır. Ayrıca aksinin ispatı mümkün olduğu için adi bir karinedir.⁷⁹⁷

VUK’da düzenlenen hayatın olağan akışı karinesi genellikle vergi idaresinin yararına işleyen bir karinedir. Zira vergilendirmeye dayanak olan olayların iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyduğu, normal ve mutad olduğu kabul edilmektedir. Gerçekten de, vergilendirmeyi etkileyen olayların mutad dışı gelişmiş olduğu ve dolayısıyla vergi yükünün daha az olduğu genellikle yükümlü tarafından ileri sürülmektedir.⁷⁹⁸ Eğer mükellef söz konusu vergilendirme işlemine karşı bir iddiada bulunuyorsa, hayatın olağan akışına aykırı bir iddiada bulunduğu kabul edilerek bunu ispatlaması gerekecektir.

⁷⁹⁵ ÖNCEL, Mualla vd., a.g.e., s. 199.

⁷⁹⁶ ÖZTAN, Bilge, *Medeni Hukuk’un Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, 16. Bası, Ankara, 2004, s. 199.

⁷⁹⁷ ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, “Vergi Hukukunda Karineler”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2011, s. 92-93.

⁷⁹⁸ KANETİ, Selim, a.g.e., s. 50.

Danıştay bir kararında⁷⁹⁹ , bir iş yerinde yapılan ticari iş ve işlemlerin bu iş yerine ve buranın sahibine ait olması gereği, normal, mutad ve herkesin böyle bildiği, kabul ettiği bir husus olduğuna göre, kendisine ait iş yerindeki emtianın ve ticari iş ve işlemlerin başkalarına ait olduğu yolundaki iddiayı ispat külfetinin bunu iddia eden iş yeri sahibine ait olduğuna dikkat çekmiştir.⁸⁰⁰

Görüldüğü üzere Danıştay olaya, hayatın olağan akışı karinesini uygulamış ve ispat külfetinin mükellefte olduğunu belirtmiştir. Mükellef, hayatın olağan akışına aykırı olarak, kendi iş yerinde bulunan bir emtianın başkasına ait olduğunu iddia ediyorsa bu durumu ispatlamak durumundadır. Ancak karinenin aksinin ispatı mümkün olduğundan, bu karinenin savunma hakkını engelleyen bir yönü bulunmamaktadır. Mükellef vergi hukukunda kabul edilen ispat vasıtalarından bir veya birkaçını kullanarak, emtianın kendisine ait olmadığını ispatlarsa, iddiası hayatın olağan akışına aykırı da olsa, karineyi bertaraf edebilecektir.

Bu karinenin getirilme amacının, normal ve mutad olmayan durumlarda idareyi ispat külfetinden kurtarma isteği olduğunu söyleyebiliriz. Aksi durumda idare, gereksiz yere vakit kaybedecektir. Bu amaç ve bu amacı gerçekleştirmek için öngörülen bir araç olan karine arasında makul ve adil denge sağlanmıştır. Savunma hakkını engellemeyen bu karine Sözleşme'ye aykırı değildir. Bu anlamda kesin karinelerin savunma hakkını engelleyip engellemediği ve adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturup oluşturmadığına bakmak gerekmektedir.

Bir diğer yasal karine KVK m. 12'de yer alan "**örtülü sermaye karinesi**"dir. Bu karinenin yine bir yasal karine olan hayatın olağan akışı karinesinden farkı ise kesin karine oluşudur. Maddenin ilk fıkrası şu şekildedir: "*Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.*"

Kesin karinelerde kesin olan karine değil, karineden hareketle ulaşılan sonuçtur. Bu bağlamda, karine ile ulaşılan sonucun aksinin ispatı mümkün olmamakla birlikte, karine temeli bakımından karşı ispat her zaman mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle kesin kanuni karinelerin ispat hukuku ile hiçbir bağlantısının bulunmadığını söylemek doğru olmaz.⁸⁰¹

⁷⁹⁹ Dan. 3. D. E: 1986/1394, K: 1987/516, K.T: 19.02.1987.

⁸⁰⁰ CANDAN, Turgut, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 843, dn. 1210; Aktaran: ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, "Vergi Hukukunda Karineler", s. 92.

⁸⁰¹ KARAKAŞ, Fatma Tülay, "Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar", **AÜHFD**, S. 62 (3), 2013, s. 747-749.

Maddenin yazılışından da anlaşılacağı üzere bu karinenin aksini ispat mümkün değildir. Yani, öz sermayenin üç katını aşan kısmı, örtülü sermaye yaratma amacı bulunmasa bile, örtülü sermaye olarak kabul edilecek, koşullar gerçekleştiğinde, örtülü sermaye ilişkisi kurulmuş olacaktır. Yükümlü yalnızca, karinenin uygulanmasına olanak veren hareket noktasının yokluğunu ispat etmek veya hareket noktasının varlığı hakkındaki delilleri çürütmek yollarından birisini kullanabilecektir. Örneğin, kurum borç aldığı tutarı kurum faaliyetlerinde kullanmadıysa, bu durumu ispatlaması halinde örtülü sermaye ilişkisi kurulamayacaktır.⁸⁰²

Görüldüğü gibi, kesin kanuni karinelerde dahi, mükellefin ispat kurumundan yararlanmasının önü tam olarak kapatılmamıştır. Bu halde dahi idarenin işleminin hukuka uygun olmadığını ispat ve savunma hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla adil denge de sağlanmaktadır.

Janosevic davası ve en azından incelemiş olduğumuz karineler bakımından, mevzuatımızda Sözleşme'ye aykırılık bulunmamaktadır. Öngörülmüş olan karineler korunan çıkar ile savunma hakkı arasında adil dengeyi sağlamak ve kişilerin savunma hakkını engellememektedir.

VI. Mükellef Kendisini, Bizzat Seçeceği Bir Avukat Aracılığıyla Savunabilmeli; Eğer Yeterli İmkânı Yoksa Ücretsiz Hukuki Yardım (Adli Yardım) Alabilmeli; Avukat-Müvekkil Gizliliği Kapsamında Görüşme Yapabilmeli

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Sarığın avukatıyla gerek duruşma dışında gerekse de duruşma esnasında iletişim kurabilmesi son derece önemli olup bu husus adil yargılanma hakkının da yapı taşlarından birisini oluşturmaktadır.

Khodorkovskiy ve Lebedev olayında, duruşma öncesi sürece ilişkin olarak avukat-müvekkil gizliliğini belki de en çok ihlal eden durum, avukatın ofisinde yapılan aramalardır. AİHM, avukatların ofisinin mutlak bir biçimde arama bağımsızlığına sahip olmadığını kabul etmekle birlikte, arama konusunda zorlayıcı bir sebebin varlığını aramaktadır. Yani ele geçirilmesi gereken bilgi ve belgeler arama dışında başka hiçbir yolla elde edilememelidir. Böyle bir sebebin varlığı halinde dahi, yapılan aramanın devletin usul kurallarına uygun olarak gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Bu kurallara uyulmamış veya ele geçirilmesi gereken bilgilerin başka yollarla tedarikine imkân varsa, avukat ofisinde yapılan arama Sözleşmenin 6/3-c

⁸⁰² ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, "Vergi Hukukunda Karineler", s. 142-143.

bendi kapsamında avukat-müvekkil gizliliğini ihlal edecektir. Çünkü bu durumda yapılan arama “keyfi” olarak kabul edilecektir.

Avukat-müvekkil gizliliğine ilişkin olarak yine duruşma öncesi aşama bakımından bir diğer önemli konu da, başvuruların tutuklu bulunduğu hapisane yetkililerinin başvurular ile avukatları arasındaki tüm belgeleri inceleme girişimidir. AİHM burada, mutlak olmamakla birlikte, avukatların müvekkileri ile yapmış oldukları görüşmeler sırasında almış oldukları notların, elde ettikleri bilgilerin, belgelerin ayrıcalıklı bir konumda olduğunu kabul etmektedir. Bu ayrıcalıklı duruma ancak, bir güvenlik tehlikesi bulunması veya bu ayrıcalığın kötüye kullanılması halinde son verilebileceği ifade edilmiştir. Böyle bir gerekçeye dayanmadan yapılan incelemeler yine avukat-müvekkil gizliliğini ihlal edecektir. Dava konusu olayda da, hiçbir bulgu olmamasına rağmen, yapılan tüm yazışmalar, alınan tüm notlar, “şüpheli” olarak nitelendirilip incelenmiştir.

Bu davadan çıkartabildiğimiz bir diğer önemli konu, avukat-müvekkil gizliliğinin yalnızca duruşma öncesi aşamada değil, duruşma esnasında da sağlanması gerekliliğidir. Duruşmalar görülürken avukatlar rahatlıkla müvekkileri ile görüşebilmeli, duruşmaya ara verildiğinde özel iletişimde bulunabilmelidir. Ancak olayda sanıklar muhafızlarca korunan kafeslere konulmuş ve avukatlar bu kafeslere yaklaştırılmamıştır. Uzak mesafeden iletişim kurulmaya çalışılması ise muhafızların yapılan konuşmaları dinlemesine imkân vermiştir. Bu durumun da avukat-müvekkil gizliliğini ihlal ettiğine kuşku yoktur.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyum

Khodorkovskiy ve Lebedev olayını mevzuatımız kapsamında değerlendirdiğimiz vakit, Türk vergi sisteminde avukat-müvekkil gizliliğine ilişkin hükmün VUK m. 151/3'de yer aldığını görmekteyiz. Temel olarak VUK m. 148 uyarınca kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Ancak bu durum bazı durumlarda avukat-müvekkil gizliliğini zedeleyebilecektir. VUK'da buna istisna getirilmemiş olsaydı, mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek kişi kapsamında avukatlarda vergi inceleme elemanlarına veya Maliye Bakanlığına müvekkileri hakkında talep edilen bilgileri vermek durumunda kalabilirlerdi.

İşte bu nedenle VUK m. 151'de bilgi vermektan imtina edebilecekler sayılmıştır. Bu maddenin üç numaralı bendine göre; *“Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla*

vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.” Görüldüğü üzere VUK mükellef hakları bakımından, avukat-müvekkil gizliliği konusunda yeterli korumayı sağlamaktadır.

AİHS’in öngördüğü bir diğer hak da, kişinin yeterli maddi imkâna sahip değilse, ücretsiz hukuki yardımdan, adli yardımdan yararlandırılmasıdır. Bu noktada mükellefler arasında eşitlik sağlanması amaçlanmakta, yalnızca maddi durumu olanların avukatla temsil edilmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu imkân mevzuatımızda da bulunmaktadır.

Mali olanağı olmayan sanıkların ücretsiz hukuki yardımdan faydalanma hakkı, AİHS normu ve AİHM içtihatları kapsamında yalnızca ceza davalarında söz konusudur. Buna karşın bu uygulama idari yargıda söz konusu değildir. Mevzuatımız kapsamında konuyu değerlendirdiğimiz vakit, öncelikle bakılması gereken düzenleme İYUK m. 31/1’de yer almaktadır. Burada yer alan *“Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re’sen yapılır.”* hükmü ve bu hükümde yer alan atıf dolayısıyla idari davalar bakımından adli yardım konusunda Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na bakmak gerekmektedir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun adli yardımın kapsamına ilişkin olan 335. maddesinin (ç) bendinde, davanın avukatla takibi gerekiyorsa, ücreti sonradan ödenmek üzere bir avukat temini adli yardımın kapsamı içinde değerlendirilmiştir. Dolayısıyla mevzuatımızda, **AİHS normu ve AİHM içtihadından farklı olarak, idari yargıda adli yardım talebinde bulunan kişilere avukat sağlanabilecektir.**⁸⁰³ Bu bağlamda vergi davalarında maddi durumu yetersiz olan mükellefler de bu imkândan yararlanabileceklerdir.

Yükümlünün kasıt veya ağır ihmal suretiyle ödemediği vergi borcunun ödenmesini sağlamak amacıyla hapis cezası verilmesini amaçlayan yargılamaya ilişkin Benham⁸⁰⁴, Perks⁸⁰⁵ ve Diğerleri ve Beet ve Diğerleri⁸⁰⁶ davalarında

⁸⁰³ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 159-160.

⁸⁰⁴ Benham v. Birleşik Krallık; 10 Haziran 1996; parag. 61-64.

⁸⁰⁵ Perks ve Diğerleri v. Birleşik Krallık; 12 Ekim 1999; parag. 76.

Mahkeme, ücretsiz avukat atanmamasını adil yargılanma hakkını ihlal eder mahiyette bulmuştur.⁸⁰⁷ Ayrıca dikkat edilecek olunursa bu davalarda AİHM, vergi borcu olan kişinin, bu borcunu ödemeye zorlanması için hapsedilmesine dair düzenlemenin, herkese uygulanabilir genel niteliği ve cezalandırıcı amacının olması nedeniyle Sözleşme'nin 6/1. maddesi anlamında suç isnadı olarak değerlendirmekte ve bu nedenle de ücretsiz avukat imkânından yararlanma hakkında olduğu gibi adil yargılanma hakkının koruma mekanizmalarının bu davalarda geçerli olduğunu kabul etmektedir. Mahkemeye göre kasten reddederek ya da kusurlu ihmal ile vergi borcunun ödenmemesi hapis yaptırımının uygulanmasına sebebiyet verdiği için yargılamanın niteliği cezalandırıcı niteliktedir.^{808 809}

VII. Mükellef Tanık Dinletebilmeli

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Daha önce de üzerinde durulan **Khodorkovskiy** davasından, tanık dinletebilme konusunda da önemli sonuçlar çıkartılabilmektedir. Bu davadan çıkartılabilecek önemli sonuçlardan birisi, sanıkların kendi aleyhine olan tüm delillere ulaşabilmesi, cevap verebilmesi imkânının yaratılmasıdır. Bu bağlamda sanık karşı tarafın tanığını sorguya çekebilmesi, ona soru yöneltebilmesi ve iddialarına cevap verebilmelidir. Sanık sadece aleyhine verilen tanık ifadelerine dayanılarak mahkum edilmemelidir. Aynı durumun ceza yargılamasında olduğu kadar vergi yargılamasında da geçerli olması gerekmektedir.

Delillerin uygun ve gerekli olup olmadığı konusunda yerel mahkemeler takdir yetkisine sahiptir. Ancak bu konuda taraflar arasında dengenin sağlanması ve silahların eşitliği ilkesine uygun davranılması son derece önemlidir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Tanık ifadelerinin vergi yargılamasındaki rolü ve bu konuda mevzuatımızın AİHS'ye uygunluğu konusuna değinilmesi gereken birtakım önemli noktalar bulunmaktadır. Vergi yargılamasında VUK m. 3'den kaynaklanan kendine özgü bir durum bulunmaktadır. Bu hüküm nedeniyle, tanık dinlenmesi konusunda vergi yargılamasında ve idari yargılamada bazı farklılıklar söz konusudur. İYUK'da tanık deliline ilişkin olarak bir hüküm yoktur. İYUK m. 31'de HUMK'a yapılan atıfta da tanık

⁸⁰⁶ Beet ve Diğerleri v. Birleşik Krallık; 1 Mart 2005, 6 Temmuz 2005 final; parag. 38-39.

⁸⁰⁷ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 134.

⁸⁰⁸ Bkz. Benham v. Birleşik Krallık; 10 Haziran 1996; parag. 56.

⁸⁰⁹ AĞAR, Serkan, a.g.m., s. 351.

delili sayılmamıştır. Bu nedenle ilk bakışta, idari yargı da tanık dinlenmesinin mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.⁸¹⁰

Ancak, İYUK m. 31'de HUMK'a yapılan atıfta da tanık delilinin sayılmamış olmasının nedeni, **idari yargılama hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve kural olarak duruşma yapılmamasıdır**. Ancak duruşma yapılan idari davalarda tanık dinlenmesinin mümkün olduğunun kabulü gerekmektedir. Böyle bir yorum, kamu yararı ilkesinin hakim olduğu bir kamu hukuku dalı olan vergi yargılama hukukunun, maddi gerçeğe ulaşma niteliğine daha uygundur.⁸¹¹ Yazılı yargılama usulünün çok katı bir biçimde uygulanacağı aksi durum, vergiyi doğuran olayın aydınlatılmasına engel teşkil edecektir.⁸¹²

Khodorkovskiy davası bakımından Türk vergi yargılaması hukuku uygulamasında kişinin gerek aleyhine olan tanıkları sorgulama, gerekse de lehine olan tanıkları dinletme hakkına sahip olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir. Bu noktada vergiye ilişkin olmayan Windisck v. Avusturya kararına değinmek istiyoruz. Bu davada AİHM, başvuruçuyu hırsızlık suçundan ihbar eden iki tanığın polise verdiği yazılı ifadeleri yeterli görerek, güvenlik gibi haklı bir nedenle de olsa, duruşmada dinlemeden mahkumiyet kararına dayanak yapılmasını, savunma tarafını ve mahkemeyi, tanıkların güvenilirliğini test edebilme imkânından yoksun bırakması nedeniyle adil yargılanma ilkesine aykırı bulmuştur.⁸¹³ Bu karar ile vergilendirme işlemlerinde tanık beyanlarının etkili olduğu vergi davaları arasında paralellik kurulduğunda, vergi inceleme elemanına ifade veren tanıkların mahkemede tekrar dinlenmemesinin bir hak ihlali olarak kabul edilip edilemeyeceği meselesi gündeme gelmektedir.⁸¹⁴

Vergi kanunlarının uygulanması ve ispata ilişkin VUK m. 3 uyarınca, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamamaktadır. VUK m. 3 vergilendirme işlemlerine ilişkin ise de, bu düzenleme vergi yargılamasında da geçerlidir. Ayrıca VUK mük. m. 378 uyarınca, Danıştay ve vergi mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı olan

⁸¹⁰ ERGÜN, Evrim Çağdaş, "Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi", **AÜHFD**, S. 55 (2), ss. 65-89, 2006, s. 82.

⁸¹¹ ERGÜN, Evrim Çağdaş, a.g.m., s. 82.

⁸¹² BAYAR, İbrahim Nihat, "Vergi Yargılaması Hukukuna Hakim Olan İlkelerin Ayırıcı Özellikleri", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, S. 21, Eylül 2006, s. 6. (<http://legalbank.net/belge/vergi-yargilamasi-hukukuna-hakim-olan-ilkelerin-ayirici-ozellikleri/824310>) (Erişim Tarihi: 23.11.2016)

⁸¹³ Bkz. Windisck v. Avusturya; 27 Eylül 1990; parag. 23-32.

⁸¹⁴ UZUN, Mine, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", **AÜHFD**, S. 63 (1), 2014, ss. 219-245, s. 228-229.

incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri ve muhasebecisini de dinlemektedir.⁸¹⁵

Görüldüğü üzere vergi yargılaması hukukunda tanık beyanlarına zaman zaman ihtiyaç duyulabilmekte ve delil olarak kabul edilmektedir. Fakat vergilendirme sürecinde yararlanılan tanık beyanına **yargılama sürecinde ayrı bir delil olarak** yeniden başvurulmamaktadır.⁸¹⁶

Danıştay, yargılama sürecinde ayrı bir delil olarak tanık beyanına başvurulmasını bozma nedeni olarak kabul etmektedir. Buna gerekçe olarak da, İYUK m. 1/2'de yer alan yazılı yargılama usulü ve evrak üzerinden inceleme kuralı gösterilmiştir. İlaveten Danıştay, İYUK m. 17 ve 18'de duruşmada tarafların dinlenmesine imkân verildiğini ancak tanık dinlenmesine ilişkin bir hükmün yer almadığını bir başka kararında vurgulamıştır. Son olarak İYUK m. 31'de tanıklığa ait hükümlere ilişkin olarak HUMK'a atıf yapılmamış olması da Danıştay tarafından gerekçe olarak gösterilmiştir.^{817 818}

Özellikle tanık beyanlarına dayanan vergilendirme işlemlerine karşı açılan vergi davalarında tanıkların mahkeme huzurunda dinlenmesi, maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasında son derece önemlidir. Bu sayede davacı mükellef, tanık beyanı konusunda vergi inceleme elemanınca bir baskı uygulanıp uygulanmadığı veya tanığın vergiyi doğuran olayla bir ilgisinin olup olmadığı konularında tereddütte kalmayacaktır. Ek olarak mükellef, tanıkla arasında bir husumet olduğunu ileri sürebilme ve aleyhindeki delilin hakim ve kendisi tarafından sorgulanması imkânını elde edebilecektir. Yine bu sayede tanık da taraflar ve hakim huzuruna çıkarak ifade verdiğinde işin önemini daha iyi kavrayabilecektir.⁸¹⁹

Konuyu Danıştay kararından⁸²⁰ yola çıkarak, bir örnek üzerinden açıklayalım. Danıştayın önüne gelen uyuşmazlık, yükümlü şirketin kullanılmış olarak %1 oranında katma değer vergisi uygulamak suretiyle sattığı otomobillerin muvazaalı işlemlerle kullanılmış araç sınıfına sokulduğunun saptanması üzerine vergi ziyanına sebebiyet verildiği öne sürülerek adına cezalı katma değer vergisi salınmasından doğmuştur.

⁸¹⁵ ERGÜN, Evrim Çağdaş, a.g.m., s. 83.

⁸¹⁶ UZUN, Mine, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", s. 232.

⁸¹⁷ Bkz. Dan. 3. Dai. E. 1989/3460, K. 1990/3569 ve 25.12.1990; Dan. 8. Dai. E. 2003/3369, K. 2004/917 ve 25.02.2004 tarihli kararları.

⁸¹⁸ UZUN, Mine, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", s. 232.

⁸¹⁹ UZUN, Mine, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", s. 239-240.

⁸²⁰ Bkz. Dan. 11. Dai. E. 1998/1627, K. 2000/188 ve 20.01.2000 tarihli kararı.

Dosyanın incelenmesinin ardından Danıştay, yükümlü şirketin sipariş üzerine aldığı otomobillere düşük oranlı katma değer vergisi uygulamak amacıyla rent a car araçları adı altında aktifleştirerek gerçekte kiralama işlemi yapmadan bu işlemleri yapmış gibi göstermek suretiyle araçları kullanılmış otomobil olarak sattığı, oysa bu otomobiller ticari emtia durumunda olduğundan bu araçların satış fiyatları üzerinden %23 oranında katma değer vergisi hesaplanmasının gerektiği öne sürülerek söz konusu araçların satışında uygulanan %1 oranındaki katma değer vergisi düşülerek aradaki fark olan %22 oranında katma değer vergisi ziyasına sebebiyet verildiğinden bahisle dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığını tespit etmiştir.

Bunun üzerine şu gerekçeyle bozma kararı verilmiştir: *“Cezalı tarhiyatın dayanağı olan rapor ve eklerinden, inceleme elemanınca uyumsuzluğa neden araçlardan plakalı aracı sipariş veren ile bu aracın satıldığı adı geçen şahsın eşi olan'in ifadelerine başvurulduğu, bu kişilerin aracın pahalı olduğunu söylediklerinde şirket yetkililerince kolaylık yapabileceklerini aracın maliyetini düşürmek için kısa süreli olarak aracı başkası üzerine kiralayabileceklerini belirtmeleri üzerine eşinin asistanı olan adına kira sözleşmesi yapıldığı, ancak bu kişinin söz konusu arabayı hiç kullanmadığı, aracın yine satıcı firmada kaldığını, sadece maliyeti düşürmek için böyle bir kiralama sözleşmesi yapıldığını, ifadesine başvuru alan plakalı aracı kiralayan'nun ise, bu konuda, yükümlü şirketten almış olduğu kiralama faturasını yevmiye defterine kaydettiğini, ancak fatura konusu kiralama olayının fiilen gerçekleşmediğini, herhangi bir ödeme yapmadığını, bu firmadan herhangi bir araç kiraladığını beyan ettiği görülmektedir. Bu durumda olayda kullanılmış araç olarak % 1 katma değer vergisi uygulanmak suretiyle satılan araçların kiralama işlemlerinin muvazaalı olduğu, bir başka deyişle söz konusu kira sözleşmelerinin, tarafların gerçek iradelerine uygun olmayıp aralarında hüküm ve sonuç doğurmadığı dolayısıyla bu araçların satışında düşük katma değer vergisi oranı uygulamak amacıyla düzenlendiği sonucuna varıldığından mahkemece cezalı tarhiyatın kaldırılmasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesinin 6.11.1997 gün ve E: 1997/413, K: 1997/889 sayılı kararının yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına 20.1.2000 gününde oybirliği ile karar verildi.”*

Görüldüğü gibi Danıştayın bozma gerekçesi, vergi incelemesi sırasında alınan ve dava dosyasında yer alan tanık ifadeleridir. Vergi incelemesi sırasında

başvurulan tanık beyanları öncelikle vergi tarhiyatına, son olarak da Danıştayın bozma kararına temel oluşturmuştur.⁸²¹

Vergi yargılama hukukunun amacı maddi gerçeğe ulaşmaktır.⁸²² Her ne kadar VUK m. 3 temel olarak vergilendirme işlemine ilişkin olarak görünüyorsa da, vergi hakiminin, temeldeki maddi olayı saptaması gerekmektedir. Bu da İYUK m. 20/1 ile kendisine verilen re'sen araştırma yetkisi ile gerçekleştirilebilecektir.

Tüm bu nedenlerle kanaatimizce, vergi inceleme elemanına ifade veren tanıkların **mahkemede tekrar dinlenmemesi**, adil yargılanma hakkı kapsamında bir hak ihlali oluşturmaktadır. Bu nedenle mevzuatımızda gereken değişikliklerin yapılarak, vergi yargılaması hukukunda tanık beyanının rolünün, vergi incelemesinden sonraki safhalarda da işlerlik kazandırmak suretiyle artırılması ve maddi gerçek ile vergiyi doğuran olayın tespitinin kolaylaştırılması gerekmektedir.

Vergi yargılama hukukunda yazılı yargılama usulü geçerli olduğu için uygulamada, tanık ifadeleri idari işlemin kurulduğu aşamada tutanak altına alınmakta ve mahkemeye ulaştırılmaktadır. Mükellefler de (avukatlar) “olayla açık ifadesi bulunan” tanık ifadelerini noterde zabıt altına aldirarak mahkemeye ulaştırabilmektedirler.⁸²³

VIII. Mükellef Gerekğinde Tercüman Hizmetinden Bedelsiz Olarak Yararlanabilmeli

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

İnsan haklarının etkin bir biçimde korunmasını sağlamak için, sadece temel hakları belirlemek yeterli değildir. Bu hakları somut koruma yöntemlerini güçlendirecek muhakeme hukuku temel kurallarıyla gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde güvence altına almak gerekmektedir. İşte tercüman hizmetinden yararlanma savunma hakkının bir parçası olup muhakeme hukukuna ilişkin temel güvencelerden bir tanesidir.⁸²⁴

Anlamadığı bir dilde suçlanan, duruşmaları anlamayan bir mükellefin, savunmasını gereği gibi yapabilmesi olanaklı değildir. **Cuscani** davasında da böyle olmuştur. Bu hak, yargılananlar arasında dil bakımından herhangi bir eşitsizliğin önüne geçmeyi hedeflemektedir. AİHS'in adil yargılanma hakkına ilişkin 6. maddesinin 3/e bendinde de, sanığın hakları arasında değinilen tercüman yardımının ücretsiz olması gerektiği özellikle vurgulanmıştır. Tercüman hizmetinin

⁸²¹ UZUN, Mine, “Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri”, s. 239.

⁸²² COLSON, Jean Philippe, L' Office du Juge et la Preuve dans le Contentieux Administratif, Paris, 1970, s. 165; Aktaran: ERGÜN, Evrim Çağdaş, a.g.m., s. 70.

⁸²³ BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, s. 201-202.

⁸²⁴ TEZCAN, Durmuş, “Tercümandan Yararlanma Hakkı”, **AÜHFD**, C. 52, S. 1, 1997, s. 693.

ücreti mukabil gerçekleştirilmesi, mali durumu yetersiz olanların savunmalarını yapamaması sonucunu doğuracağından eşitsizlik yaratarak, yine adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturacaktır.⁸²⁵

Öte yandan avukatın duruşmada kullanılan dili bilmesi sanığın ücretsiz tercümandan yararlanma hakkından yararlanmasını engellemektedir. Bununla birlikte, ulusal hakimlerin sanığın duruşma dilini bilip bilmediğini değerlendirme yetkisi bulunmaktadır. Somut olayda sanığın duruşmada kullanılan dili anlamadığı ya da konuşamadığı açıkça anlaşılıyor ve mahkeme de buna rağmen sanığa ücretsiz tercüman hakkını tanımıyorsa, Sözleşmenin 6/3-e maddesi ihlal edilmiş olur.⁸²⁶

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türkiye'de resmi dil Türkçedir ve yargılama da Türkçe yapılmaktadır. Bu nedenle Türkçe anlayıp konuşamayan kişiler için ücretsiz tercüman hizmeti verilmesi gerekmektedir. Sağır ve dilsizler söz konusu olduğunda da gereken tercümenin yapılması gerekmektedir. Her ne kadar Sözleşme'de duruşma terimi kullanılmışsa da, bu hak sürecin tamamı için geçerli olmalıdır. Örneğin, bir vergi kaçakçılığı şüphesi söz konusuysa, duruşma safhasına ilave olarak inceleme ve soruşturma safhasında da mükellef tercüman hizmetinden ücretsiz bir şekilde faydalandırılmalıdır.

Yargıtay da, bir Ceza Genel Kurulu kararında⁸²⁷, tercüman hizmetinden ücretsiz yararlanma hakkını çok açık bir şekilde şöyle vurgulamıştır: *“Bu itibarla; yargılamada kullanılan dili anlamayan ya da sağır-dilsiz olan sanığa, yalnız son soruşturmada değil yargılamanın tüm aşamalarında, kesin hükme kadar sağlanan çevirmen için ödenecek ücretin; mahkumiyet halinde dahi diğer yargılama giderlerine eklenerek sanıktan istenmesi mümkün olmadığından, itirazın reddine karar verilmelidir.”*

Yargıtay bir başka kararında da⁸²⁸ Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nda açık hüküm bulunmasına rağmen, AİHS'in 6. maddesine atıfta bulunarak, m. 6/3-e hükmüne göre, duruşmada kullanılan dili anlamayan ve konuşamayan sanıkların tercüman yardımından parasız yararlanmaları gerektiğine hükmedilmiştir. Ücretsiz tercüman hizmetinden yararlanma konusunda İYUK'da herhangi bir hüküm yoktur. Ancak konuya ilişkin Yargıtay kararları üzerinden bir çıkarımda bulunmak ve idari yargı sisteminde de kişilerin, AİHS' m. 6/3-e bendi uyarınca ücretsiz tercüman

⁸²⁵ Bu yönde karar için bkz. Luedicke, Belkacem ve Koç v. Almanya davası; 28 Kasım 1978; parag. 53.

⁸²⁶ TEZCAN, Durmuş, “Tercümandan Yararlanma Hakkı”, s. 696.

⁸²⁷ Bkz. Yar. CGK E. 1996/6-2, K. 1996/33 ve 12.03.1996 tarihli kararı.

⁸²⁸ Bkz. Yar. 6. C.D., 20.11.1995 tarih ve E. 1995/11619, K. 1995/12124 sayılı kararı.

hizmetinden yararlanma hakkına sahip olduklarını söylemek mümkündür.⁸²⁹ Bu doğrultuda vergi davalarında mükellefler de bu hakka sahiptir.

IX. Mükellef Kendi Aleyhine Beyan ve Kanıt Sürmeye Zorlanmamalı (Susma Hakkı)

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Susma hakkı, suç isnadı altında bulunan bir kişinin kendi aleyhine delil vermemesi ve sessiz kalmasının aleyhine delil oluşturmaması, kişinin kendisinin suçlandırılmasına katkıda bulunmaya zorlanmaması, kendi mahkumiyetine yardımcı olmaya mecbur bırakılmaması kapsamında yaratılan bir güvencedir.⁸³⁰ Dikkat edilmesi gereken nokta, bu hakkın suç isnadı ile birlikte gündeme geldiğidir.

AİHS'in adil yargılanma hakkına ilişkin olan 6. maddesine bakılacak olursa, açık bir susma hakkı düzenlemesinin madde metninde yer almadığı görülecektir. Oysaki Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkına ilişkin 14/3-g maddesi bu hakkı açıkça düzenlemiştir. Ancak bu durum, susma hakkının AİHS kapsamında koruma altında bulunan bir hak olmadığı anlamına gelmemektedir. AİHM, ilk kez **Funke** kararında değindiği gibi bu hakkı, adil yargılanma hakkının yapı taşları arasında değerlendirmekte ve 6. maddenin koruması altında bulunduğunu kabul etmektedir.⁸³¹ Susma hakkı ile özetle hem **kişinin kendisini suçlayıcı bilgi ve belge vermemesi** ve hem de **susmasının aleyhine delil olarak kullanılmaması** güvence altına alınmaktadır.

Vergi idaresinin bilgi toplama, vergi mükelleflerinin de bilgi verme yükümlülüğü olmasında bir sorun bulunmamaktadır. Sorun, vergi idaresinin vergi suçunun işlendiğini ortaya koyacak olan delili vergi mükellefinden elde etmek için onu zorlaması halinde ortaya çıkmaktadır.⁸³²

Funke olayında, idarenin kendisinden talep ettiği ve aleyhine delil oluşturabilecek bazı belgeleri vermeyi reddettiği için başvuran hakkında para cezası uygulanmıştır. Mahkeme burada yapmış olduğu yorumla dava konusu olayda, kanıtlara **mükellef dışındaki yollardan** ulaşılabileceğini vurgulamıştır. Fransız yetkililer, Funke'nin yurtdışındaki varlıklarını, uluslararası yardımlaşma kapsamında yabancı ülkelere kolaylıkla temin edebilirler. Bu anlamda Funke'nin kendi aleyhine delil oluşturabilecek banka dökümlerini vermeye zorlanması susma hakkının ihlalidir.

⁸²⁹ TOYDEMİR, Seçkin, a.g.m., s. 159.

⁸³⁰ ŞENYÜZ, Doğan, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, S. 1, 2013, s. 30.

⁸³¹ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 140-141.

⁸³² ARTUN, Sevcin, a.g.e., s. 147.

J. B. ve Chambaz davasında ise idarenin mükellefi, vergi kaçakçılığından suçlu bulunmasıyla neticelenebilecek belgeleri teslim etmeye zorlaması AİHM tarafından, susma hakkına aykırı görülerek adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmiştir. Zira idare mükerrer bir uygulamayla, istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen mükellef hakkında para cezası uygulamıştır.

Bu davadan çıkartılabilecek en önemli sonuç, vergi kaçırdığından şüphelenen bir vergi mükellefi hakkında vergi idaresinin, kaçakçılığı mükellef dışındaki yollarla kanıtlaması gereğidir. Hakkında vergi kaçakçılığı konusunda suç isnadı bulunan mükellef, kendisi hakkında delil vermeye zorlanamaz. Talep edilen bilgi ve belgeleri vermeyen mükellefin susma hakkına saygı gösterilmesi gerekmektedir. Susma hakkını kullanan mükellef hakkında para veya hapis cezası uygulanması ve bu yolla kendisi aleyhine delil vermeye zorlanması adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturacak ve Sözleşme'ye uygun bir uygulama olmayacaktır.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Susma hakkının vergi hukuku alanında da uygulanabilir olduğuna kuşku yoktur. Mevcut durumun ve düzenlemelerin, bu hakkın kapsamı ile ne derece uyum sağladığı ise tartışmaya açıktır.

VUK'un İkinci Kitabı mükellefin ödevlerine ilişkin hükümleri düzenlemektedir. Buna göre mükelleflerden, bildirme (m. 153 vd.), defter tutma (m. 171 vd.), muhafaza ve ibraz (m. 253 vd.) gibi pek çok ödevi yerine getirmesi beklenmektedir. Vergiye ilişkin işlemlerin doğru ve etkin bir biçimde yapılabilmesi için bu ödevlere uygun davranılması son derece önemlidir.

Elbette ki etkinliğin sağlanması bakımından getirilen ödevlere uygun davranılmasının kontrolüne de ihtiyaç bulunmaktadır. Vergi idaresi, mükellefin ödevlerine uygun davranıp davranmadığını yoklama (m. 127 vd.), vergi incelemesi (m. 134 vd.), arama (m. 142 vd.) ve bilgi toplama (m. 148 vd.) müesseseleri ile denetlemektedir. Yapılan denetimler sonucunda da tespit edilen eksiklik ve yanlışlıklar mükellef hakkında yaptırım uygulanması ile sonuçlanmaktadır.

Sözü edilen denetim mekanizmaları ile idareye verilen yetkiler sınırsız değildir. Bu denetimler esnasında dahi mükellefler yine VUK'da düzenlenen bazı haklara ve güvencelere sahiptir. Denetimlerin Kanunda öngörülen sınırlar çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu noktada, dava konusu olayda da gündeme gelen, bilgi vermenin ve istenilen belgelerin ibrazının kanuni düzenlemelerine dikkat çekmek gerekmektedir.

Bilgi verme kenar başlıklı VUK m. 148/1'de yer alan *"Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve*

tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.” ifadesinin **zorlayıcı bir ifade** olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz. Zira mükellefler bilgi vermeye mecbur tutulmuş, herhangi bir **istisnai hal** öngörülmemiştir. Dolayısıyla, vergi idaresinin istediği bilgi, mükellefin kendisi aleyhine delil oluşturacak bir bilgi dahi olsa, mükellef istenileni yapmak durumundadır.

Bir diğer zorlayıcı ifade ibraz mecburiyetine ilişkin olan VUK m. 256’da yer almaktadır. Buna göre, “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257’nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gereken tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar...”

Susma hakkına ilişkin olarak vergi hukuku mevzuatında özel bir düzenleme bulunmamakta, hakkın koruması **anayasal düzeyde** sağlanmaktadır. Anayasamızda suç ve cezalara ilişkin esaslar 38. maddede yer almaktadır. 38. maddenin 4. bendinde yer alan “Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.” hükmü masumiyet karinesini ifade etmektedir. Aynı maddenin 5. fıkrasında yer alan “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.” hükmü de masumiyet karinesinin tamamlayıcısı olarak kabul edebileceğimiz susma hakkına ilişkindir. Aynı şekilde CMK m. 48’de yer alan “Tanık, kendisini veya 45. maddenin 1. fıkrasında gösterilen kişileri ceza kovuşturmasına uğratabilecek nitelikte olan sorulara cevap vermekten çekinebilir.” hükmü de susma hakkının ceza hukuku kapsamındaki düzenlemesidir.

Sözü edilen düzenlemeler ve AİHS çerçevesinde, vergi mükellefi de susma hakkının getirmiş olduğu korumadan yararlanmalıdır. Mükellef, hakkında bir suç isnadı bulunduğu anda, bilgi ve belge verme talebini reddedebilmelidir. Bu çerçevede denetimi gerçekleştiren vergi idaresi de, mükellefin susma hakkına saygı göstermek zorundadır. Lakin yukarıda bahsettiğimiz VUK düzenlemeleri bu hakka aykırılık oluşturmakta, mükellefin susma hakkına saygı göstermemektedir. Getirilmiş olan para veya hapis cezası gibi “zorlayıcı” yöntemler kişinin kendi aleyhine delil vermeye zorlanması sonucunu yaratabilmektedir.⁸³³

⁸³³ YALTI, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, s. 140.

Dava konusu olayda da **Funke**, idarenin kendisinden talep ettiği ve aleyhine delil oluşturabilecek bazı belgeleri vermeyi reddettiği için hakkında para cezası uygulanmıştır. Bu olayı ve AİHM'in vermiş olduğu ihlal kararını Türk vergi sistemi içerisinde değerlendirdiğimizde, ihlal yaratan düzenlemelerin bizim mevzuatımızda da mevcut olduğunu söyleyebiliriz.

VUK mükerrer m. 355 uyarınca yukarıda değinilmiş olan m. 148 ve m. 256'ya aykırı davranılması, yani bilgi verilmemesi veya ibraz mükellefiyetine uyulmaması halinde, özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Söz konusu bu özel usulsüzlük cezası maktu para cezasıdır. Yine mükerrer 355. maddeye göre, özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen, mecburiyetleri yerine getirmeyenlere verilen süre içerisinde mecburiyetin yerine getirilmemesi halinde, uygulanan özel usulsüzlük cezası bir kat artırılarak tekrar uygulanacaktır. Söz konusu bu hükümlerin yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda mükellefin hakkında suç isnadı bulunması durumunda, kendisinden istenen ve fakat aleyhine delil olarak kullanılacak bilgi ve belgeleri vermemesi halinde **para cezasına çarptırılmaması** gerekmektedir.

Yine bu kapsamda, vergi incelemesi müessesesinin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi incelemeleri ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılmakta ve tespit edilmektedir. (VUK m. 134) İnceleme sırasında mükelleflerin defterleri ve belgeleri de incelenmektedir. Bazı yazarlarca doktrinde, AİHM'in yaklaşımının ceza yargılaması ile normal bir vergilendirme süreci arasında sınır sorunlarına yol açabileceği belirtilmiştir. Şöyle ki, talep edilen bilgilerin vergi kaçırdığı iddiasıyla kendisine karşı açılan bir davada değerlendirilebileceği gerekçesiyle, mükellef, vergilendirme süreci içinde de kendini suçlamama hakkına dayanabilecektir. Gerçekten de, ancak ceza yargılamasına ait başlangıç şüphesinin, başka bir deyişle "suçlama"nın ortaya çıkmasıyla birlikte kullanılacak olan kendini suçlamama hakkı, vergilendirme süreci içinde uygulanmaya başlandığında, bilgi talep eden vergi idaresinin hangi andan itibaren suç isnadında bulunduğunu tespit sorunu ortaya çıkacaktır.^{834 835}

Bu noktada tartışılması gereken konu, **vergi idaresinin inceleme yapmasının mükellef açısından bir "isnat" teşkil edip etmeyeceği** meselesidir. Vergi incelemeleri, vergi idaresinin mükellefi denetleme yöntemlerinden birisini

⁸³⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", <http://www.fundabasaran.net/wp-content/uploads/2014/12/%C4%B0DAR%C4%B0-N%C4%B0TEL%C4%B0KL%C4%B0-VERG%C4%B0-SU%C3%87-VE-CEZALARI.pdf>, s. 149 (Erişim Tarihi: 22.04.2015)

⁸³⁵ AMBOS, Kai, "(Alman) Ceza Muhakemesi İçin Avrupa Hukuku'ndan Kaynaklanan Yükümlülükler-AİHM'in 2000-2002 Yılları Arasındaki Kararları Hakkında", (Çev: Mustafa R. ERDEM), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004, s. 141-142.

oluşturmaktadır. İncelemeye alınan mükelleflerin her zaman bir suç şüphesi altında olduğunu söylemek kanımızca doğru değildir. İdare mükelleflerin ödevlerine uyup uymadıklarını denetlemektedir. Bu kapsamda ödevlerini eksiksiz bir biçimde yerine getirmiş olan mükellefler de incelemeye tabi tutulabilmektedir. Bu durum, onların bir suçla itham edildiği anlamına gelmemektedir. Bu nedenle herhangi bir suç soruşturması nedeniyle yapılan bir vergi incelemesini dışarıda bırakarak, normal bir vergi incelemesi esnasında vergi inceleme elemanlarının mükelleften istediği belgelerin mükellefçe temin edilmesi, bunun **kendini suçlama hakkı kapsamı dışında** bırakılması gerekmektedir. Zira ortada mükellefin işlediği isnat olunan bir suç bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, mükellefin sahip olduğu susma hakkı ile idarenin mükellefi denetlemesi halinde sahip olduğu haklar arasında makul bir denge sağlanmalıdır. Susma hakkının, **idarenin, herhangi bir suç şüphesi bulunmaksızın yapmış olduğu denetimleri de kapsayacak bir biçimde geniş yorumlanması**, idarenin denetimleri gerçekleştirememesi sonucunu doğuracak, bu durumda neticede kamu düzenini bozarak toplum menfaatlerine aykırılık oluşturacaktır.

Türk vergi sistemi esas olarak, mükelleflerin beyanına dayanmaktadır. Vergiler kural olarak mükelleflerin beyanına dayanılarak tarh edilmektedir. Bu nedenle mükelleflerin beyanının kontrol edilmesi de gerekmektedir. Bu sayede, mükelleflerin beyanlarının doğruluğu tespit edilebilecek ve gerçek ödeme gücüne göre vergilendirme yapılabilecektir. Bu durum neticede vergi adaletini sağlayacaktır. Mükellefin beyanına itibar edilmesine rağmen, mükellefin kendisinden istenen defter ve belgeleri ibraz etmemesi **hakkın kötüye kullanımı** olarak değerlendirilebilecektir.⁸³⁶

Defter, belge ve diğer tüm bilgileri vermekten kaçınma hakkına sahip olan mükellefler, bu hakka paralel bir şekilde, ibraz etmek zorunda olmadığı defterleri tutmaktan, belgeleri düzenleyerek alıp vermekten ve bunları saklamaktan da kaçınabilecektir. Bu durumda vergi idaresi VUK m. 30/2'nin üçüncü bendi uyarınca ancak re'sen tarhiyat yoluna gidebilecektir. Re'sen tarhiyatla gerçek matrahtan daha düşük bir matrah tespiti yapılması olasılığı da düşünüldüğünde, bu risk kolaylıkla göze alınabilecektir. Bu durum da doğal olarak, kayıt dışılığı arttıracak, aynı

⁸³⁶ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, S. 3, s. 385-386.

zamanda re'sen tarhiyatlardaki artış nedeniyle idarenin iş yükünü de çoğaltacaktır.⁸³⁷

Bu noktada, vergi inceleme elemanlarının inceleme sırasında mükellefi yanılması, tuzağa düşürmesi, kendisini suçlaması sonucunu yaratacak delil vermeye zorlamasının da susma hakkına aykırılık oluşturduğu unutulmamalıdır.

J. B. ve Chambaz davasındaki ihlal yönünden ise mükerrer m. 355'de öngörülen ve bilgi vermeme fiilini özel usulsüzlük kabul ederek maktu para cezasına bağlayan VUK hükmüne ilave olarak yine bu kapsamda VUK m. 359/a-2'nin değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolunmaktadır. Yine aynı maddeye göre gizleme, varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi olarak açıklanmıştır.

VUK m. 13'de yer alan mücbir sebeplerden biri varsa ve bu nedenle defter ve belgeler ibraz edilemiyorsa, hapis cezası ortadan kalkacaktır. Bunun dışında, varlığı sabit olan defter ve belgelerin inceleme esnasında ibraz edilmemesi gizleme fiilini oluşturmakta ve bu da kaçakçılık suçu olarak kabul edilerek hapis cezasıyla cezalandırılmaktadır. Düzenlemenin para cezasına dahi karşı olan AİHM içtihatları ve susma hakkı karşısındaki konumunun tespiti gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığına ilişkin olan hükmün Anayasa'nın 2. ve 38. maddelerine aykırı olduğuna dayanılarak Ankara 7. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından Anayasa Mahkemesine itiraz yoluyla başvuruda bulunulmuştur. Gerekçe olarak, toplumsal bir sözleşme olan verginin alınması için, defter, kayıt ve belgelerin istenmesi ve bunların ibraz edilmemesi nedeniyle hapis cezasına hükmedilmesinin, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesi ile 38. maddesinin sekizinci fıkrasında öngörülen hiç kimsenin yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamayacağına ve on birinci fıkrasında yer alan idarenin kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulanamayacağına ilişkin düzenlemelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

⁸³⁷ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", <http://www.fundabasaran.net/wp-content/uploads/2014/12/%C4%B0DAR%C4%B0-N%C4%B0TEL%C4%B0KL%C4%B0-VERG%C4%B0-SU%C3%87-VE-CEZALARI.pdf>, s. 150 (Erişim Tarihi: 22.04.2015)

Anayasa Mahkemesi ise, itiraz konusu kuralla, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi eyleminin müeyyideye bağlandığını; kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı cezanın devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırım olduğunu; devlet ile vergi mükellefi arasındaki ilişkiyi toplumsal sözleşme olarak nitelemek suretiyle Anayasa'nın 38. maddesinin sekizinci fıkrasında sözü edilen sözleşme kavramıyla bağdaştırmanın mümkün olmadığını ifade etmiştir. İlâveten, iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanmasının idari bir uygulama sonucu olmayıp kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırım olduğu vurgulanmıştır.

Anayasa Mahkemesi, *“Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerdir. Anayasa ve yasalarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasa'nın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezaları yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur.”* demiş ve itiraza konu kuralın Anayasa'nın 38. ve 2. maddelerine aykırı olmadığına karar vermiştir.⁸³⁸

Karar metninden de görüldüğü üzere AYM, **susma hakkını hiç tartışmadan** bu aykırılık iddiasını reddetmiştir. Daha sonra aynı konu VUK 359/a-2 maddesi kapsamında vergi kanunlarında öngörülen defterlerin istendiğinden ibrazının zorunlu kılınması düzenlemesinin susma hakkı çerçevesinde Anayasa'nın 38/5. maddesi hükmüne ve AİHS'in 6. maddesine aykırılığı iddiasıyla tekrar AYM'ye götürülmüştür. Bu sefer itiraz yoluyla başvuran Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesidir.⁸³⁹

AYM, itiraza konusu kuralın, 213 sayılı VUK gereğince tutulması gereken defter, kayıt ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin takibinin sağlanması, vergiyi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitini kolaylaştırmak amacıyla tutulması zorunlu olan bu belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde de ibraz edilmesi yükümlülüğünü getirdiğini, Devletin üslendiği kamu hizmetlerinin finansman

⁸³⁸ Bkz. AYM'nin E: 2002/55, K: 2003/8, 11/03/2003 tarihli kararı.

⁸³⁹ ŞENYÜZ, Doğan, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, s. 34.

kaynaklarından biri olan verginin etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için alınan diğer önlemlerin yanında vergi kanunlarına aykırı davranışların suç sayıldığını ve bu suçlar için ceza öngörüldüğünü ifade etmiştir.

Buna ek olarak, ceza siyasetinin konusunun, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemek, vergi suç ve cezalarında amacın, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınması olduğunu, bu durumda defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak için bulunduğunu söylemiştir.

Devamında, “... *Bu hak, suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.*” denilerek itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olmadığına karar verilmiştir.⁸⁴⁰

Bu karar oyçokluğuyla alınmış, bir üye karara karşı çıkmıştır. Üye karşı oy yazısında özetle şu gerekçelerle söz konusu hükmün Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı olduğunu vurgulamıştır: Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen ve suçu oluşturan diğer eylemlerden farklıdır. Anılan maddede sayılan diğer tüm hallerde (defter ve

⁸⁴⁰ Bkz. AYM'nin E: 2004/31, K: 2007/11, 31/01/2007 tarihli kararı.

belgelerin yok edilmesi dahil) suç, icrai davranışlarla gerçekleştirilmektedir. Defterleri ibraz etmeme eylemini gerçekleştiren mükellefin konumu 359. maddede sayılan diğer eylemlerde bulunan kişilerle aynı olmadığından, bu kişilerin tümüne aynı cezanın öngörülmesi Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Gözden kaçırılmaması gereken çok önemli bir gerçek de, mevzuatımızda, ekonomik ve ticari faaliyette bulunduğu halde hiç defter tutmayan, belge saklamayan ve vergi mükellefi kaydı da olmayan kişilere hürriyeti bağlayıcı ceza verilmediğidir. Tutulması kanuna göre zorunlu olan defterlerin hiç tutulmaması cürüm oluşturmamakta, "usulsüzlük" sayılarak, idari yaptırımla cezalandırılmaktadır. Kuşkusuz, çağdaş hukukta geçerlilik kazanan "ekonomik suçlara ekonomik ceza" ilkesi gereğince, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerden dolayı hapis cezası öngörülmesi uygun olmayacak ve kayıt dışılık sorununa esasen çözüm de getiremeyecektir. Ancak, mevzuata göre tutması gereken defterleri hiç tutmayan kişi için hapis cezası öngörülmezken iyi-kötü defter tutan, tasdik ettiren, fakat inceleme sırasında göstermeyen/gösteremeyen kişiye üst sınırı üç yıla varan ağırlıkta bir cezanın öngörülmesi, bir hukuk devletinde mevzuatın muhtelif kuralları arasında bulunması gereken denge, adalet ve ölçülülük hususlarına uygunluk taşımadığından, Anayasa'nın 2. maddesine de aykırıdır.

Gerçekten de VUK m. 359/a-2'nin hukuk devleti ve eşitlik ilkelerine aykırıdır. Zira karşı oyda da belirtildiği üzere, defter ve belgeleri tutan ancak inceleme sırasında incelemeye yetkili bulunanlara ibraz etmeyen mükellef kaçakçılık suçu ve hapis cezasıyla karşılaşırken; defter ve belgelerini hiç tutmayan mükellef hakkında sadece idari nitelikte bir ceza öngörülmüştür. Dolayısıyla defter ve belge düzenlemeyen mükellefler vergi kaçakçısı olarak nitelendirilmemekte, hapis cezası tehdidi altında bulunmamaktadır. Bu fiiller usulsüzlük olarak kabul edilmektedir. Bu noktada, kanun koyucunun düzenleme yetkisini **ölçüsüz** kullandığını rahatlıkla söyleyebiliriz.⁸⁴¹

Karşı oy yazısında, Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrası açısından Anayasa'ya aykırılık soruna ilişkin şu açıklamalara yer verilerek ilgili hükmün bu maddeye de aykırı olduğu vurgulanmıştır: *"Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan esaslar ve bunların güvence altına aldığı haklar, Anayasa'nın 12. maddesi uyarınca herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel haklardan olup; yine Anayasa'nın 13. maddesine göre bunlar "... yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ... sınırlanabilir.*

⁸⁴¹ ÜSTÜN, Ümit Süleyman, a.g.m., s. 375-376.

Suç ve cezalara ilişkin esaslar başlıklı 38. madde, tüm vatandaşlar, hatta yabancılar için geçerli on bir fıkradan oluşmaktadır. Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağına ilişkin beşinci fıkrada herhangi bir sınırlama sebebi belirtilmemektedir... İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi veya bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur... Çoğunluk görüşünün aksine, susma hakkının kullanılmasının sanık veya şüpheli statüsü ile sınırlı olmadığı açıktır.

Temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasında bu tarz daraltıcı yorumların yapılması, demokratik gelişimin akışı sürecine ters düşen ve bu hak ve özgürlüklerin içinin boşaltılması yolunun açılmasına zemin oluşturan, tehlikeli bir yöntemdir. Esasen 38. maddedeki diğer hak ve güvenceler (lehe kanun uygulaması, masumluk karinesi, kanunsuz elde edilmiş delil, zamanaşımı gibi) ceza hukukundaki soruşturma ve kovuşturma işlemleri ile sınırlı olmayan, idari cezalar, disiplin cezaları ve kabahatler için de geçerli olan evrensel kurallardır. Susma ve kendisini veya yakınlarını suçlayıcı delil göstermeye mecbur edilememe hakkının farklı şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir.”

Karşı oy yazısında ifade edilen bir görüşe katılmadığımızı söylemeliyiz. Elbette ki temel hak ve özgürlüklerin daraltıcı yorumla sınırlandırılması istenilen bir durum değildir. Ancak, ilgili maddenin hak sujesi bakımından sınırlandırılması ve sanık veya şüpheli kişiler bakımından uygulanabilir olması daha doğru bulunmaktadır. Aksi takdirde, daha önce de ifade edildiği üzere, hakkında suç isnadı olmayan vergi mükellefleri normal vergi incelemelerinde dahi bu hakkı ileri sürerek bilgi ve belge vermeyi reddedebilecek, bu hakkı suiistimal edebilecektir. Bu nedenle **susma hakkının suçlamayla başlayan bir hak olduğu** konusundaki AYM görüşüne katılmaktayız.

Ancak, kararın neticesine katılma imkânı bulunmamaktadır. Karara konu olaydan bağımsız olarak, hakkında suç isnadı bulunan bir mükellefin, defter ve belgelerini ibraz etme konusunda bir zorunluluğa tabi tutulması susma hakkına, Anayasaya ve AİHS'e açıkça aykırıdır. İdarenin, mükellefin suçluluğunu mükellef dışındaki yollardan elde ettiği delillere dayandırması gerekmektedir. Kaldı ki, böyle bir durumda mükellef hakkında para cezasının uygulanmasını dahi kabul etmeyen AİHM'in hürriyeti bağlayıcı cezayı kabul etmesi düşünülemez. Bu nedenle ilgili VUK hükmünün, hak ihlalini ortadan kaldıracak bir biçimde, değiştirilmesi gerekmektedir.

İbraz mecburiyeti kamu düzeninin işleyişiyle yakından ilgilidir. Susma hakkı ise, kişilere güvence veren bireysel nitelikte bir haktır. Söz konusu bu iki durum bir

çatışma alanı yaratmaktadır. Dolayısıyla çatışan bu iki normdan hangisine üstünlük tanınacağı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten de, sahte belge kullanılması gibi vergi suçlarının ortaya çıkartılmasında defter ve belgelere ulaşılması neredeyse tek yol olarak görünmektedir. Bu hallerde mükellef dışındaki yollardan delil elde etmek kolay değildir. Mükellef susma hakkına dayanarak kolaylıkla bu suçtan dolayı cezalandırılmaktan kurtulabilecektir. Diğer taraftan bu mükellef suç isnadı altında bulunduğundan kendi kendini suçlamama hakkından da yararlandırılmalıdır. Görüldüğü üzere bu meselenin çözümü yani hangi norma öncelik tanınacağı meselesi kolaylıkla çözümlenebilecek bir mesele değildir.⁸⁴²

Kişi defter ve belgeleri ibraz etmezse defter ve belgeleri ibraz etmeme fiiliyle işlenen kaçakçılık suçu, kişi defter ve belgeleri ibraz ederse, defter ve belgelerle delillendirilen kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. Her iki durumda netice itibarıyla bir nicelik farkı varsa, defter ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle ortaya çıkan suçun cezasının mükellef bakımından daha tercih edilebilir olma, lehine olarak daha az hapis cezası alma, ihtimali bulunmaktadır.⁸⁴³

Hal böyle olunca, açıkça Anayasa m. 38/5'e ve AİHM içtihatlarına aykırı olan VUK 359/a-2'nin değiştirilmesi ve mükellef hakkında **ibraz yükümlülüğüne aykırılık nedeniyle uygulanan hapis cezası yaptırımının kaldırılmasının** doğru tercih olduğu kanısındayız. Bu durumun belge ve kayıt düzeninde olumsuzluklara, kötüye kullanımlara sebebiyet verebileceği de inkar edilememekle birlikte, tercihin bu yönde kullanılması uluslararası hukukun gereklerine ve hukukun genel ilkelerine daha uygun olacaktır.

Bazı yazarlarca⁸⁴⁴, gizleme fiilinin suç olmaktan çıkartılarak, fiilin özel usulsüzlük kabahatine ilişkin para cezası ve çeşitli idari tedbirlerle desteklenerek yeni bir düzenleme yapılmasının sorunu çözeceği görüşü ortaya atılmıştır. Ancak AİHM'in kişinin para cezasına çarptırılması tehdidini dahi, susma hakkına aykırı olarak kabul ettiği unutulmamalıdır. Bu nedenle böylesine bir düzenleme sorunu gidermeye yeterli olmayacaktır.

Son olarak belirtmeliyiz ki, defter ve belgeleri yetkililerin talebine rağmen ibraz etmeme fiili yalnızca VUK bakımından suç olarak kabul edilmemiştir. Bu konuda Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Sosyal Güvenlik Kanunu'nda da hükümler bulunmaktadır. Bunların her biri söz konusu fiil hakkında

⁸⁴² ŞENYÜZ, Doğan, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", s. 35-36.

⁸⁴³ ŞENYÜZ, Doğan, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", s. 37.

⁸⁴⁴ Bkz. ŞENYÜZ, Doğan, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", s. 39.

yaptırımlar öngörmektedir. Genel olarak bir değerlendirme yapıldığında cezalarda bir dengenin bulunmadığı göze çarpmaktadır. Ceza adaleti ve politikası göz önünde bulundurularak tutarlı olmayan bu hükümler kaldırılmalıdır. Bir çözüm önerisi olarak bazı yazarlarca, konunun belli kamu inceleme elemanlarına ibraz etmeme suçu olarak ceza kanununda bir bütünlük içinde düzenlenmesi önerisinde bulunulmuştur.⁸⁴⁵

X. Hukuki Kesinlik ve Hukuki Güvenlik İlkelerinin Uygulanması

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Her ne kadar adil yargılanma hakkına ilişkin 6. madde metninde yargı kararlarının uygulanmasına ilişkin bir ifade yer almamışsa da, **Terem Ltd, Chechetkin ve Olius** davasından da görüleceği üzere AİHM, bu konuyu adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmektedir. Mahkeme kararlarının yerine getirilmemesi de adil yargılanma hakkı ihlaline sebep olmaktadır.

Devletin, mükellefin kesin bir yargı kararıyla hak kazanmış olduğu meblağı, **ödenek yokluğu nedeniyle bir süre geciktirmesi** makul kabul edilebilmektedir. Ancak bu sürenin uzaması halinde, özellikle de gecikmenin telafisi de yapılmamışsa, bu noktada artık adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olmaktadır.

Gerçekten de, mükellefin gerçekleştirilen yargılama neticesinde hak kazanmış olduğu miktar kendisine ödenmedikçe, yapılan yargılamanın hakkaniyetinden söz edilemez. Yargılama sırasında hakkaniyete uygun davranılması gerekliliğine ilave olarak yargılamadan sonra devreye giren kararın icrası aşamasında da buna dikkat edilmelidir. Zaten hukuki kesinlik ve hukuki güvenlik ilkeleri de bunu gerektirmektedir. Yargı kararlarının uygulanmaması hak arama özgürlüğünü de anlamsız hale getirmektedir.

B. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Terem Ltd, Chechetkin ve Olius davasındaki bu konu mevzuatımızda, Anayasamızın 138. maddesinin son fıkrasında yer alan, *“Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.”* hükmü ile teminat altına alınmıştır. Yargı kararları tüm devlet organları bakımından bağlayıcıdır. Dolayısıyla bir mahkeme kararının yerine getirilmesinin geciktirilmesi anayasaya da aykırılık oluşturacaktır.

Konu İYUK m. 28/1'de daha somut bir biçimde şu şekilde ele alınmıştır: *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve*

⁸⁴⁵ DOĞRUSÖZ, Bumin, “Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Dünya gazetesi**, 30 Haziran 2015.

yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez.”

Aynı maddenin 3 ve 4 numaralı bentlerinde de, idare ve yargı kararına uymayan kamu görevlileri hakkında tazminat davası açılabilceği ifade edilmektedir. Buna göre, *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.*

Mahkeme kararlarının süresi içinde kamu görevlilerince yerine getirilmemesi halinde tazminat davası ancak ilgili idare aleyhine açılabilir.”

Bu noktada, özellikle hukuki güvenlik ilkesi kapsamında, idari ve yargısal makamların davranışlarının birbiriyle tutarlı olması konusuna da değinmek gerekmektedir. Danıştayın yerleşik içtihatlarına aykırı karar verilmesi nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiği ileri sürülebilmektedir. Bu konuda vergiyle ilgili olarak AYM önüne taşınmış bir bireysel başvuru bulunmaktadır.⁸⁴⁶

Başvuran, hakkında re'sen geçici vergi tarh edilmesine ve vergi ziyai cezası kesilmesine neden olan fiilin derece mahkemesince örtülü kazanç dağıtımı olarak tespit edilmesinin Danıştayın yerleşik içtihatlarına aykırı olması nedeniyle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

AYM, ilgili Danıştay kararlarını incelemiş ve bunların başvuranın dava dosyasında yer alan olay ve olgular ile uyumlu sayılabilecek bir benzerliğini tespit etmemiştir. Öte yandan AYM, aynı hukuki metne ilişkin olarak aynı derecedeki bağımsız yargı mercileri arasındaki yorum ve içtihat farklılıklarının tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemeyeceği gibi, temyiz mercilerinin uyuşmazlıklara ilişkin olarak tarafların talepleri ve delilleri arasındaki yorum farklılıkları da tek başına adil yargılanma hakkının ihlali niteliğinde kabul edilemez değerlendirmesinde bulunmuştur. (parag. 69)

Başvuranın, ihlal iddiasının dayanağı olan tüm olayları göstermesi, başvuruyu aydınlatacak ve hükmün esasını etkileyecek argümanları destekleyici tüm belgeleri başvuru dilekçesine eklemesi gerekmektedir. Şayet bir belge elde edilememişse, bunun da nedenleri açıklanmalıdır. Ancak somut olayda başvuran, bu koşulları yerine getirmeyerek iddialarını temellendirememiştir. Bu nedenle AYM, başvuranın başvurusunun esasının incelenmesi imkânı bulunmadığından bahisle

⁸⁴⁶ Bkz. 2013/1834 başvuru numaralı ve 20.02.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

başvurunun açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemezlik kararı vermiştir. (parag. 72-73)

Her ne kadar bu davada emsal olarak gösterilen kararlar ile bir bağlantı tespit edilememişse de, Mahkemenin yapmış olduğu değerlendirmeler göstermektedir ki, adil yargılanma hakkının gereklerinden bir tanesi de, idari ve yargısal makamların davranışlarının birbiriyle tutarlı olması gereğidir.

Mülkiyet hakkı bahsinde ele alınan 2013/6842 başvuru numaralı ve 20.04.2016 tarihli AYM kararı, yine yargı kararları arasındaki çelişki konusu bakımından da önemli bir karardır. Bu başvuruda başvuru, kendisiyle ilgili aynı konulu yargı kararları arasındaki çelişkinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini ileri sürmüştür. Olayda Danıştayın aynı dairesi aynı olaydan kaynaklanan iki davada farklı sonuçlara ulaşmıştır. (parag. 41-43)

AYM'nin de ifade ettiği gibi, farklı kararların aynı mahkemeden çıkmış olması tek başına adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmeyecektir. Dolayısıyla yüksek mahkemelerde farklı kararlar verilmesi ihtimali, yargı sisteminin kaçınılmaz bir özelliği olarak kabul edilmelidir. Bireylerin makul güvenlerinin korunması ve hukuki güvenlik ilkesi, içtihadın değişmesini yasaklama hakkını vermemektedir. Mahkemelerin yorumlarında dinamik ve gelişime açık bir yaklaşım benimsenmelidir. İlaveten mahkeme içtihatlarındaki değişme yargı organlarının takdir yetkisinde olup genellikle önceki çözümün tatmin edici bulunmamasıyla ilgili olmaktadır. Ancak daha önce de üzerinde durulduğu gibi makul bir gerekçe mutlaka olmalıdır. (parag. 49-50)

Olayı değerlendiren AYM, bizce de doğru olarak, iki farklı karar olmasının bir dönem yeterli açıklıkta olmayan mevzuat hükümlerinden ve idari uygulamadan kaynaklandığını, mevzuattaki boşluğun içtihat yoluyla giderilmesi aşamasında verilen her iki kararın da tatmin edici gerekçe içerdiğini, başvuru aleyhine sonuçlanan davada varılan sonucun 97 Seri No.lu Genel Tebliğ ile de uyumlu olduğunu, konuyla ilgili farklı kararların istisnai olarak başvuru hakkında verilenler ile sınırlı olduğunu, hukuki güvenliği sarsacak şekilde yaygınlık kazanmadığını, kararlar arasındaki farklılığı giderecek yeterli mekanizmaların bulunduğunu (Vergi Dava Daireleri Kurulu) belirterek başvurucunu adil yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar vermiştir. (parag. 57-61)

Görüldüğü üzere, yargı kararlarının yerine getirilmesi ve bu doğrultuda hukuki kesinlik ve güvenlik ilkelerinin sağlanabilmesi bakımından mevzuatımız mükelleflere gerekli korumayı sağlamaktadır.

DÖRDÜNCÜ KISIM

DİĞER İNSAN HAKLARI VE VERGİLENDİRME

Vergisel uyumsuzluklar yalnızca mülkiyet ve adil yargılanma hakkıyla ilgili değildir. AİHS kapsamında, kanuna dayalı cezalandırılma hakkı, çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkı, özel ve aile hayatına saygı hakkı, serbest dolaşım hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü ile ifade özgürlüğü de vergisel uyumsuzluklar bakımından ele alınabilecek temel hak ve özgürlüklerdir. Bu nedenle çalışmanın son kısmı diğer haklara ayrılmıştır.

Bu kısımda ele alınan diğer temel hak ve özgürlükler de mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkı kısmında uygulanan tasniflendirmeye bağlı kalınarak açıklanacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KANUNA DAYALI CEZALANDIRMA HAKKI (SUÇ VE CEZALARIN KANUNİLİĞİ) VE VERGİLENDİRME

I. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Kanuna Dayalı Cezalandırma Hakkı

Bu bölümde sırasıyla; kanuna dayalı cezalandırılma hakkının önemi, kanuna dayalı cezalandırılma hakkının uygulanma alanı ve unsurları, kanuna dayalı cezalandırılma hakkının istisnası açıklanacaktır.

A. Kanuna Dayalı Cezalandırılma Hakkının Önemi

AİHS'in 7. maddesi şu şekildedir: *"1. Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal ve uluslararası hukuka göre suç sayılmayan bir fiil veya ihmalden dolayı mahkum edilemez. Yine hiç kimseye, suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*

2. Bu madde, işlendiği zaman uygar uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmal ile suçlanan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir."

Ceza hukuku açısından özel bir yeri olan kanunilik ilkesi, yalnızca ceza hukukunun değil, hukuk devletinin de vazgeçilmez, asli, ilkelerinden birisidir. Bu ilke, haklar ve özgürlükler bakımından bireyi, kamu otoritelerinin keyfi tutumlarına ve uygulamalarına karşı korumaktadır.⁸⁴⁷

Bu hak hemen hemen tüm insan hakları belgelerinde yer almaktadır. Bu ilke, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 11. maddesinin 2. bendinde *"Hiç kimse işlendiği sırada ulusal ya da uluslararası hukuka göre bir suç oluşturmayan herhangi bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu sayılamaz. Kimseye suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez."* şeklinde ifade edilmiştir. Yine BM Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesinin 15. maddesinde *"1. Hiç kimse, işlendiği zaman ulusal veya uluslararası hukuka göre suç oluşturmayan bir fiil veya ihmalden ötürü suçlu bulunamaz. Hiç kimseye işlendiği zaman verilebilecek cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suçun işlenmesinden sonra, bir suça daha*

⁸⁴⁷ KOCASAKAL, Ümit, "Anayasa Mahkemesi'nin Suçta Kanunilik İlkesi İle İlgili Bir Kararının İncelenmesi", *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*, C. 10, S. 108, Ağustos 2015, ss. 24-40, s. 39.

hafif bir ceza öngören bir yasa değişikliği yapıldığı takdirde, fail yapılan bu değişiklikten yararlanır.

2. Bu maddedeki hiç bir hüküm, işlendiği zaman uluslar topluluğu tarafından tanınan hukukun genel ilkelerine göre suç sayılan bir fiil veya ihmalden ötürü bir kimsenin yargılanıp cezalandırılmasına engel oluşturmaz.” düzenlemesi yer almaktadır.

7. maddenin amacı, kişilerin keyfi olarak takibi, mahkumiyeti veya cezalandırılmasına karşı koruma getirmektir. 2. fıkrada yer alan hüküm ise, 1. fıkradaki ana kurala bir istisna getirmekten ziyade, hukukun genel ilkeleri söz konusu olduğunda, bu kuralın daha geniş bir yorumla, daha **yumuşak bir uygulamaya** tabi tutulacağını ifade etmektedir.⁸⁴⁸

7. maddede düzenlenen bu güvence, bir hukuk devletinin olmazsa olmazlarından ve bu **hakkın sınırlandırılabilmesi** de mümkün değildir. AİHS m. 15 uyarınca, olağanüstü haller de dahi, bu hakkın askıya alınması mümkün değildir.⁸⁴⁹ Kanuna dayalı cezalandırılma hakkının hukuk devleti ilkesi yanında, belirlilik, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkeleriyle de yakın bağlantısı bulunmaktadır. Zira fiilin yalnızca kanunda öngörülmüş olması tek başına kanunilik ilkesinin sağlanabilmesi için yeterli bulunmamaktadır.

B. Kanuna Dayalı Cezalandırılma Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları

AİHS m. 7, suçta ve cezada kanunilik ilkesi ve geçmişe uygulama yasağı olmak üzere iki konuyu kapsamına almaktadır. Bir hak ihlali iddiasının AİHS'in 7. maddesi kapsamında incelenebilmesi için ortada **ceza hukuku anlamında** bir suç veya cezanın bulunması gerekmektedir. 7. madde sadece suç ve suç karşılığında verilen cezaları kapsamına alan bir düzenlemedir. Bu anlamda kabahatler, düzenlemenin kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak, otonom kavramlar doktrini uyarınca iç hukukta yapılan sınıflandırmaların bir öneminin olmadığı unutulmamalıdır. Bu nedenle **iç hukukta kabahat olarak sınıflandırılan eylemlerin AİHM tarafından, daha önce üzerinde durulan Engel kriterleri kapsamında, suç olarak nitelendirilebilmesi ve kapsama dahil edilebilmesi mümkündür.**⁸⁵⁰

⁸⁴⁸ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 329.

⁸⁴⁹ FRIPP, Eric vd., *The Law and Practise of Expulsion and Exclusion From the United Kingdom: Deportation, Removal, Exclusion and Deprivation of Citizenship*, Hart Publishing, Oxford and Portland, 2015, s. 143.

⁸⁵⁰ BİLİCİ, Nurettin ve BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Non Bis In Idem” Kuralı ve Yasalık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)”, *Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan*, Ankara, Ocak 2014, ss. 48-72, s. 57.

AİHM içtihatlarına baktığımızda; örneğin, disiplin kovuşturması sonucu bir öğrencinin askeri okuldan kaydının silinmesi bu madde anlamında bir suçtan mahkumiyet oluşturmamaktadır.⁸⁵¹ Aynı şekilde, cezaların infazına ilişkin kurallar, hükümlülerin şartla salıverilme koşulları⁸⁵², suç işlenmesini önlemek için alınan idari tedbirler⁸⁵³, tutuklama veya güvenlik tedbirleri gibi ceza niteliği taşımayan önleyici tedbirler⁸⁵⁴ ceza mahkumiyeti sayılmayacağından 7. maddenin uygulama alanı dışındadır.⁸⁵⁵

Madde metninden de anlaşılacağı üzere kanuna dayalı cezalandırılma hakkı, **suçun yasaca açıkça tanımlanmış olmasını, yasanın ulaşılabilir ve öngörülebilir olmasını** gerektirmektedir. Kuşkusuz yasa kavramından anlaşılması gereken şekli anlamda yasa değil, maddi anlamda yasadır. Ancak bu koşulları sağlayan bir yasa keyfi kovuşturma, yargılama ve cezalandırmayı önleyebilecektir. Ayrıca suç ve ceza metinde açık bir şekilde tanımlanmalıdır. Bireyler, hangi hangi fiil ya da ihmalin kendilerini ceza hukuku anlamında sorumlu kılacağını bilebilmelidir.⁸⁵⁶

Madde kapsamında yer alan ceza kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi, yalnızca maddi ceza kanunları bakımından geçerlidir. Zira ceza usulüne ilişkin kurallar, derhal uygulanırlık ilkesi çerçevesinde, yürürlüğe girdikleri andan itibaren uygulanmaktadırlar. Bu kural yargılama hukukunun evrensel ilkelerinden birisidir. Örneğin AİHM, Coeme ve Diğerleri v. Belçika (22 Haziran 2000; 18 Ekim 2000 final; parag. 142-151) davasında vermiş olduğu kararda, henüz zamanaşımına uğramamış bir suçtan dolayı devam eden yargılama sırasında, suça ilişkin zamanaşımı süresini uzatan kanun hükmünün uygulanmış olmasını bu ilkenin ihlali olarak görmemiştir.⁸⁵⁷

Ceza hukukunda kanunilik ilkesi olarak adlandırılan bu kuralın, “suçta kanunilik” ve “cezada kanunilik” olmak üzere iki önemli unsuru bulunmaktadır. Ceza hukukunun temel ilkeleri arasında yer alan bu unsurlar, Latince kökenli “nullum crimen sine lege” ve “nulla poena sine lege” kavramlarıyla ifade edilmektedir.⁸⁵⁸ Suçta kanunilik (nullum crimen sine lege), hangi davranışların suç olarak kabul

⁸⁵¹ Bkz. Kom. K. Kemal Yanaşık v. Türkiye; 6 Ocak 1993; başvuru no. 14524/89.

⁸⁵² Bkz. Kom. K. X v. Almanya; 23 Mayıs 1966; Başvuru no.1760/63.

⁸⁵³ Bkz. Lawless v. İrlanda; 1 Temmuz 1961; parag. 19, DeWilde, Ooms ve Versyp v. Belçika; 18 Haziran 1971 parag. 87.

⁸⁵⁴ Bkz. Kom. K. X v. Almanya; 13 Nisan 1961.

⁸⁵⁵ SOYGÜT, Mualla Buket, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları” **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 5, S. 10, Güz 2006/2, ss. 253-265, s. 255.

⁸⁵⁶ BİLİCİ, Nurettin ve BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 62-65.

⁸⁵⁷ SOYGÜT, Mualla Buket, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları”, s. 256.

⁸⁵⁸ MOKHTAR, Aly, “Nullum Crimen, Nulla Poena Sine Lege: Aspects and Prospects”, **Statute Law Review**, Vol. 26 (1), February 2005, ss. 41-55, s. 55.

edileceğinin önceden bir kanunla düzenlenmesini ifade etmektedir. Cezada kanunilik (nulla poena sine lege) ise suç sayılan fiillerin yaptırımının önceden kanun tarafından gösterilmesi anlamına gelmektedir.⁸⁵⁹

Kanunilik ve belirlilik ilkeleri kapsamında özellikle ceza normları bakımından şu kriterler bulunmaktadır:⁸⁶⁰ Niteliğine göre temel haklara müdahalenin ağırlığı oranında belirginlik artmalıdır. Bu anlamda mülkiyet hakkına yönelik bir müdahalede aranacak olan belirlilik oranı yaşam hakkına müdahalede artacaktır. Örneğin, mülkiyet hakkına vergi salma yoluyla yapılacak müdahale için öngörülen belirlilik koşulu, veraset vergisinden kaçmak için farklı bir hukuksal işlem biçiminin öngörülmesinin VUK m. 3/2 uyarınca, o biçime ilişkin daha düşük vergi oranı öngörülmüş ya da vergi dışı bırakılmış olsa dahi, yine de olguyu veraset olarak değerlendirip vergi alınmasında olduğu gibi, belirlilik ilkesini ihlal etmezken, benzeri bir mahiyetin esas alınması yoluyla öngörülen düzenlemenin hürriyeti bağlama sonucunu doğurması durumunda belirlilik ilkesi ortadan kalkmış olacaktır. İkinci olarak yasa tekniği açısından daha somut düzenleme ve daha belirgin kavramlar kullanma olanağı bulunmamalıdır. Başvurulan belirsiz hukuksal kavram en azından yargılama veya hukuksal yorum yöntemleriyle belirlenebilir olmalıdır. Yasanın uygulanmasında yeknesaklık olmaması belirsizliğin bir kanıtıdır. Giderilebilir belirsizlik, pratik olarak sadece önemsiz sonuçlar doğuruyorsa yasa iptal edilemeyebilir.

7. madde, suçta kanunilik ve cezada kanunilik ilkelerine ilave olarak, “kıyas yasağı”nı da kapsamına almaktadır. Buna göre, ceza kanunlarının **kıyas yoluyla** genişletilerek yorumlanması ve uygulanması mümkün değildir.⁸⁶¹ Ceza hukuku kurallarının yorumu mümkün olmakla birlikte, kıyasa yol açacak bir şekilde geniş yorum yapılması, keyfiliğe ve güvensizliğe yol açabileceğinden yasaktır.⁸⁶²

C. Kanuna Dayalı Cezalandırılma Hakkının İstisnası (Lehe Olan Kanunun Uygulanması)

Geçmişe yürüme istenmeyen bir durum olsa da, bu konuda mutlak bir ilke söz konusu değildir. Bazı istisnai hallerde geçmişe yürüme kabul edilmektedir.

Lehe olan kanun hükmünün uygulanması, bu ilkenin istisnasını oluşturmaktadır. Bu bağlamda suçun işlenmesinin ardından yürürlüğe giren kanun hükmünün failin lehine olması durumunda, hüküm geriye yürür ve tamamlanmış bir

⁸⁵⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. ENDO, Guillaume, “Nullum Crimen Nulla Poena Sine Lege Principle and the ICTY and ICTR”, *Revue Quebecoise de Droit International*, Vol. 15, Issue 1, 2002, ss. 205-220.

⁸⁶⁰ CAN, Osman, a.g.m., s. 99, 102.

⁸⁶¹ Bkz. Kokkinakis v. Yunanistan; 25 Mayıs 1993; parag. 53.

⁸⁶² SOYGÜT, Mualla Buket, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları”, s. 255.

suç hakkında da uygulanır. Örneğin, suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan önceki kanun hükmüne göre fiil, vergi suçu teşkil etmesine karşın yürürlüğe giren kanun hükmünün konuyu suç olmaktan çıkarması halinde, geçmişe etkili uygulama failin lehinedir.

AIHM, bu ilkenin, Avrupa Temel Şartı da dahil bütün temel metinlerde tanındığını, artık Avrupa ceza hukuku geleneğinin bir parçası olduğunun kabul edildiğini, hukukun üstünlüğü ilkesi gereğince hakimin, suç oluşturan eyleme kanun koyucunun orantılı bir ceza olarak belirlediği cezayı vermesinin tutarlı olduğunu, suç işleyene sadece suç işlediği tarihte daha ağır bir ceza öngörüldüğü gerekçesi ile ağır bir ceza verilmesinin ceza hukukunun temel ilkelerine aykırı bulunduğunu, bunun aynı zamanda suçun işlendiği tarihten sonra meydana gelen bütün yasal değişiklikleri ve toplumun o suç karşısındaki yaklaşım değişikliğini görmemek anlamına geldiğini, lehte olan ceza hükmünün geriye yürütülmesi ilkesinin cezaların öngörülebilir olması gerekliliğinin bir uzantısı olduğunu, buna göre eğer suçun işlendiği tarihte yürürlükte olan ceza kuralı ile kesin bir hükmün verilmesinden önce kabul edilen bir ceza kuralı farklı ise hakimin, sanığın lehine olan ceza kuralını uygulaması gerektiğini belirtmiştir.^{863 864}

II. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Kanuna Dayalı Cezalandırma Hakkına İlişkin Kararları

A. Mükelleflere Geçmişe Etkili Vergi Cezası Uygulanamaması

VEEBER v. ESTONYA (NO. 2) DAVASI (21 Ocak 2003; 21 Nisan 2003 final):

Olay: Başvuran sahibi olduğu AS Giga adlı şirketin yönetim kurulu başkanlığını yürütmektedir. Bunun dışında başvuran AS Tartu isimli bir başka şirketin de başkanıdır. Başvuran, sahte şirketlerle ilişkisini gösterir şekilde sahte belge düzenlemek, sahte belge kullanmak ve vergi kanunlarını atlatmak amacıyla muvazaalı sözleşme yapmak fiillerinden dolayı suçlu bulunmuş ve hapis cezasına çarptırılmıştır. Başvuran üst mahkemeye başvurmuş ve 1993 ile 1994 yıllarındaki fiillere, Ceza Kanunu'nun 1995 tarihinde yürürlüğe giren hükümlerinin geçmişe etkili olarak uygulandığını ileri sürmüştür. Ancak temyiz mahkemesi başvuranın mahkumiyetini onamıştır. Başvuran bir üst merciden de sonuç elde edememiştir. Bunun üzerine başvuran, ceza kanununun geriye dönük olarak uygulanmasının Sözleşmenin 7. maddesini ihlal ettiği iddiasıyla AIHM'e başvurmuştur.

⁸⁶³ Bkz. Scoppola v. İtalya; 17 Eylül 2009; parag. 105-109.

⁸⁶⁴ Bkz. 2012/731 başvuru numaralı ve 15.10.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 44.

AİHM: Yerel mahkemeler devam eden suç çerçevesinde 1996 yılında tamamlanması dolayısıyla 1993 ve 1994 yılındaki fiillere de, 1995 yılında yürürlüğe giren kanun hükmünü uygulamışlardır. Mahkeme, devam eden suçun, belli bir zaman diliminde işlenen suç olarak tanımlandığını ifade etmiştir.⁸⁶⁵ Söz konusu eylemlerin başlangıcı, ceza kanununun değişmesinden önceki bir tarih olup fiillerin değişiklikten sonrası bir tarihe kadar devam ettiği kabul edilmiştir.

AİHM, 1995 yılı değişikliklerinin geçmişe etkili bir biçimde, öncesinde suç oluşturmayan fiillere uygulandığına ve bu durumun Sözleşmenin 7. maddesini ihlal ettiğine; başvurana manevi tazminat olarak 2,000 avro ile masraf ve giderlere karşılık olmak üzere de 840.90 avro ödenmesine karar vermiştir.⁸⁶⁶

B. Vergisel Kavramların Genel ve Esnek Olması

KHODORKOVSKIY ve LEBEDEV v. RUSYA DAVASI (25 Temmuz 2013; 25 Ekim 2013):

Olay: Detaylarına daha önce değinilen bu davada başvuranlar, birtakım devlet uygulamalarının Sözleşmenin 7. maddesine aykırı olduğunu ileri sürmüşlerdir.⁸⁶⁷ Başvuranlar, Ceza Kanunu'nun ilgili hükümlerinin yeni ve öngörülemez bir yorumuna dayanılarak mahkum edildiklerini ileri sürmüşlerdir.

AİHM: Sürekli olarak gelişen ekonomik faaliyet çeşitleriyle birlikte vergi kaçırma yöntemleri de gelişmektedir. Ceza hukuku kapsamında bir davranışın vergi kaçırma olarak tanımlanabilmesi için, yerel mahkemeler, hukukun diğer alanlarındaki yasal kavramlara başvurabilir. Bu alandaki hukuk, öngörülemez hale gelmemiş olması kaydıyla, yeni durumlara uyum sağlayacak kadar esnek olmalıdır.

AİHM, Sözleşmenin 7. maddesinin, yargının kanun yapmasına aykırı olmadığını ve cezai sorumluluğa ilişkin kuralların, ortaya çıkan sonucun suçun özünü tutarlı olması ve aklen öngörülebilir olması kaydıyla ve yargısal yorum suretiyle aşamalı olarak netleştirilmesini yasaklamadığını belirtmiştir. Başvuranların, vergi kaçırma kavramına getirilen yeni bir yorumun kurbanı olması mümkündür de; bu durum, iç hukukun makul bir biçimde yorumlanmasına dayanmaktaydı ve suçun özünü tutarlıydı. Bu nedenle oybirliğiyle 7. maddenin ihlal edilmediğine karar verilmiştir.

⁸⁶⁵ Bkz. Ecer ve Zeyrek v. Türkiye; 27 Şubat 2001; parag. 33.

⁸⁶⁶ AİHM'in aynı ceza kanunu hükmünü Sözleşmenin 7. maddesine aykırı bulduğu bir diğer dava için bkz. Puhk v. Estonya; 10 Şubat 2004; 10 Mayıs 2004 final.

⁸⁶⁷ Çeviride Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mahkeme İçtihadına İlişkin Bilgi Notu S. 165, Temmuz 2013 s. 19-21'den faydalanılmıştır. http://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2013_07_165_TUR.pdf (Erişim Tarihi: 10.02.2015)

III. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

AİHS m. 7'ye benzer bir düzenleme TCK m. 2/1'in ilk cümlesinde şu ifadeyle yer almaktadır: *“Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.”* Yine TCK m. 7/1'de de benzer bir düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenleme şöyledir: *“İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böle bir ceza ve güvenli tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kani neticeleri kendiliğinden kalkar.”*

AYM suç ve cezada kanunilik ilkesini hukuk devletinin kurucu unsurlarından kabul etmektedir. Mahkemeye göre kanunilik ilkesi, genel olarak bütün hak ve özgürlüklerin düzenlenmesinde temel bir güvence oluşturmanın yanı sıra suç ve cezaların belirlenmesi bakımından özel bir anlam ve öneme sahiptir. Bu kapsamda kişilerin kanunen yasaklanmamış veya yaptırıma bağlanmamış fiillerden dolayı keyfi bir biçimde suçlanmaları ve cezalandırılmaları önlenmekte; buna ilave olarak suçlanan kişinin lehine olan düzenlemelerin geriye etkili olarak uygulanması sağlanmaktadır. Kamu otoritesinin ve bunun bir sonucu olan ceza verme yetkisinin keyfi ve hukuk dışı amaçlarla kullanılmasının önlenmesi, kanunilik ilkesinin katı bir şekilde uygulanmasıyla mümkün olabilir. Bu doğrultuda, kamu otoritesini temsil eden yasama, yürütme ve yargı erklerinin, bu ilkeye saygılı hareket etmeleri; suç ve cezalara ilişkin kanuni düzenlemelerin sınırlarının, yasama organı tarafından belirgin bir şekilde çizilmesi, yürütme organının sınırları kanunla belirlenmiş bir yetkiye dayanmaksızın, düzenleyici işlemleri ile suç ve ceza ihdas etmemesi, ceza hukukunu uygulamakla görevli yargı organının da kanunlarda belirlenen suç ve cezaların kapsamını yorum yoluyla genişletmemesi gerekir.⁸⁶⁸

AİHS ile Türk hukukunu karşılaştırdığımızda karşımıza çıkan ilk farklılık, suçun yasa ile öngörülmesi konusundadır. Çünkü Türk Hukuku'nda yasa kavramı şekli anlamda yasayı ifade etmektedir. Dolayısıyla suçun mutlak surette yasama organınca çıkarılan bir yasa ile düzenlenmesi gerekmektedir. Yürütme ve yargı organlarının hangi fiilin cezalandırılacağını belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Oysaki **AİHS çerçevesinde suç, genel düzenleyici idari işlemlerle de belirlenebilmektedir.** Bu anlamda bizim sistemimizin daha yüksek bir koruma

⁸⁶⁸ Bkz. 2013/849 başvuru numaralı ve 15.04.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 32-33.

sağladığını söyleyebiliriz. Suçun açıkça belirlenmesine ilişkin AİHS düzenlemesine uygunluk ise TCK m. 2 ile sağlanmaktadır. Bu anlamda mevzuatımız, AİHS ve AİHM ile uyumludur.⁸⁶⁹

Anayasamızda geriye yürümeye ilişkin olarak, yalnızca cezalar bakımından bir düzenleme bulunmaktadır. 38. maddenin ilk fıkrasına yer alan hüküm şöyledir: *“Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.”* Bir hak ihlali iddiasının Anayasa'nın 38. maddesi kapsamında incelenebilmesi için ortada ceza hukuku anlamında bir suç veya cezanın bulunması gerekmektedir.⁸⁷⁰

Cezalar dışında, geriye yürümeyi yasaklayan bir hüküm yoktur. Bu nedenle değişik zamanlarda geçmişe yürüyen vergilendirmeye ilişkin hükümlere rastlanmaktadır. Ancak vergi hukukunun alt dalları arasında yer alan vergi ceza hukuku da genel ceza hukukunun tamamlayıcısı olarak, vergi mükellefleri de vergi ceza hukuku kapsamındaki uyuşmazlıklar bakımından 7. maddenin koruması altında bulunmaktadır.

Geçmişe yürümezlik kuralı bazı ülkelerde Anayasamızda olduğu gibi yalnızca suç ve cezalar bakımından düzenlenirken, bazı ülke anayasalarında özel olarak vergi kanunları bakımından da düzenlenmiştir. Örneğin, İsveç Anayasasının 2. maddesinin 10. fıkrasında ifade edilen *“Devlet, yürürlüğe girdiği zaman, öncesini etkileyecek şekilde hiçbir vergi veya harçla ilgili sorumluluk getiremez.”* hükmü; Rusya Anayasasının 57. maddesindeki *“Yeni vergiler belirleyen veya vergi mükelleflerinin durumunu ağırlaştıran kanunlar geçmişe yürümez.”* hükmü ve Portekiz Anayasasının 103. maddesinin 3. fıkrasında ifade edilen *“Kimse, Anayasa'ya uygun olarak oluşturulmayan, geçmişe dönük olarak, ya da kanun tarafından konulmayan veya toplanmayan vergileri ödemek zorunda değildir.”* hükmü vergiler bakımından geçmişe yürümezlik kuralını özel olarak düzenleyen ülke anayasalarına örnektir.⁸⁷¹

Kanuna dayalı cezalandırılma hakkının istisnasını oluşturan lehe olan kanunun uygulanması kuralı, TCK m. 7/2'de şöyle ifade edilmiştir: *“Suçun işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanun ile sonradan yürürlüğe giren kanunların hükümleri farklı ise failin lehine olan kanun uygulanır ve infaz olunur.”*

⁸⁶⁹ BİLİCİ, Nurettin ve BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, a.g.e., s. 70-71.

⁸⁷⁰ Bkz. 2012/731 başvuru numaralı ve 15.10.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 25.

⁸⁷¹ GERÇEK, Adnan vd. a.g.m., s. 65.

Yargıtay uygulamasının da bu yönde olduğunu belirtmeliyiz.⁸⁷² Yargıtaya göre, 5237 sayılı Kanun'un 7. maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca; sonradan yürürlüğe giren yasanın, bir fiili suç olmaktan çıkarması, suçun unsurlarında veya diğer cezalandırılabilme şartlarında, bu suçtan dolayı mahkumiyetin yasal neticelerinde, ceza ve hatta güvenlik tedbirlerinde değişiklik yapması ve bu değişikliğin failin lehine sonuç vermesi durumunda, yürürlüğe girdiği tarihten önce işlenen suçlar hakkında da uygulanması gerekecektir. Bu değişiklik, kesinleşmiş ancak infazı henüz tamamlanmamış hükümler ile infazı tamamlanmış hükümler bakımından da söz konusudur.⁸⁷³

Ülkemiz açısından hem doktrinde hem de uygulamada lehe olan hükümlere ilişkin genel ceza hukuku kuralının, vergi ceza hukuku açısından da esas itibarıyla kabul gördüğünü söyleyebiliriz. VUK geçici m. 6'da yer alan düzenleme de bunu öngörmektedir: *"Bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce işlenmiş fiiller hakkında, bu fiillerin işlendiği tarihte 5432, 5815 ve 6094 sayılı kanunların yürürlükte bulunan vergi cezalarına ve hileli vergi suçlarına müteallik hükümleriyle bu kanunun hükümlerinden hangisi mükellefin veya suçu işleyen kimsenin lehine ise o hüküm uygulanır."* Bunun için kanun koyucunun, VUK geçici m. 6'da olduğu gibi, geçici veya ek maddeler koyarak lehe olan kanunu uygulama iradesini açıklamasına ihtiyaç vardır.⁸⁷⁴

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru yoluyla önüne gelen bir olayda, başvuranın mevzuata aykırı tütün satışı yapmasından ötürü verilen idari para cezasının kesinleşmesinden sonra lehe olarak yeniden düzenlenen ilgili kanun hükmünden yararlanmak amacıyla yaptığı başvurunun reddedilmesini Anayasa'nın 38. maddesinin ihlali olarak değerlendirmiştir. Başvuran hakkında hukuka aykırı eylemi nedeniyle 5,723 TL idari para cezası kesilmiş, itiraz yapılmaması nedeniyle idari yaptırım kesinleşmiştir. Para cezası henüz infaz edilmeden, Kanun'da yapılan bir değişiklikle idari para cezası 250 TL olarak değiştirilmiştir. Başvuranın, hakkında lehe kanunun uygulanması yönünde yaptığı talep, kuralın ancak süresi içinde dava açılmış ve yargılanması henüz tamamlanmamış olan idari para cezaları hakkında geçerli olduğu gerekçesiyle karar düzeltme aşamasında reddedilmiştir.⁸⁷⁵

AYM ise 5326 sayılı Kanun'unun 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre, Türk Ceza Kanunu'nun zaman bakımından uygulamaya ilişkin hükümlerinin

⁸⁷² Bkz. YCGK, E. 2011/5-74, K. 2011/147 ve 28.06.2011 tarihli kararı; YCGK, E. 2008/5-220, K. 2009/28 ve 17.02.2009 tarihli kararı.

⁸⁷³ Bkz. 2012/731 başvuru numaralı ve 15.10.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 45.

⁸⁷⁴ BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 10-11.

⁸⁷⁵ Bkz. 2012/731 başvuru numaralı ve 15.10.2014 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 7-14.

kabahatler açısından da uygulanacağını, ancak kabahatler karşılığında öngörülen idari yaptırımlara ilişkin kararların yerine getirilmesi bakımından derhal uygulama kuralının geçerli olacağını, anılan maddede öngörülen derhal uygulama kuralının idari yaptırım kararının infazı yöntemiyle ilgili olduğunu, dolayısıyla infaz aşamasında da olsa kabahat fiilinin unsurlarına veya yaptırımına yönelik lehe kanun değişikliklerinde Anayasa'nın 38/1. maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesinin sonuçlarından biri olarak 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 7/2. maddesinde yer alan **lehe kanunun geriye yürümesi kuralının uygulanması gerektiğini** ifade etmiştir. (parag. 47)

Bu ilke, geçmişe yürümenin yanında suç ve cezaların kanuniliğini de kapsamına almaktadır. Anayasa'nın 38/3. maddesi uyarınca, "*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*" Bu bağlamda vergi kaçakçılığı (VUK m. 359), vergi mahremiyetini ihlal (VUK m. 5, 362; TCK m. 239) ve mükellefin özel işlerini yapma (VUK m. 363; TCK m. 257) suçları ve bunlar için öngörülen cezalar, Anayasa hükmü gereğince "suç ve cezaların kanuniliği ilkesi" kapsamında kanunla düzenlenmektedir.

Yeri gelmişken 456 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde rastladığımız ve bu ilkeye aykırı olduğunu düşündüğümüz bir konuya değinmek istiyoruz. 456 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 4. bölümü uyarınca, kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç) elektronik tebligatın kapsamına alınmışlardır. Bu kişilere elektronik tebligat yapılması artık bir zorunluluktur.

Tebliğin ceza hükümlerine ilişkin 9. bölümünde, "*Elektronik tebligat sistemine dahil olması zorunlu olanlardan bu Tebliğ ile getirilen yükümlülüklerle uymayanlar için Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddeleri uyarınca, Kanunun Mükerrer 355 inci maddesindeki cezai müeyyide uygulanır.*" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, Anayasa m. 38/3'de yer alan "*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.*" hükmüne aykırıdır. Zira VUK'un mükerrer 355. maddesinde, elektronik tebligat sistemi ile getirilen yükümlülüklerle uyulmaması durumunda ceza kesileceğine dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.⁸⁷⁶ Bu nedenle biran önce iptali gerektiği kanaatindeyiz.

Vergi ziyayı (VUK m. 341, 344), usulsüzlük (VUK m. 351-355) fiillerini kapsamına alan vergi kabahatleri bakımından ise kanunilik ilkesine ilişkin olarak

⁸⁷⁶ İLERİ, Yusuf, "Elektronik Tebliğ Sisteminde Çıkış Mümkün Mü?", *Dünya gazetesi*, 31.10.2015.

Kabahatler Kanunu'nda hüküm bulunmaktadır. Kanun'un 4. maddesine göre; "*Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeveye hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.*

(2) *Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.* "

Görüldüğü üzere kabahatlerde daha farklı bir durum söz konusu olup burada, **suçlarda olduğu kadar katı bir kanunilik ilkesinden söz edilememektedir.**⁸⁷⁷ Seçimlik bir biçimde kanun koyucu, kabahat oluşturan fiillerin kapsam ve koşullarını açıkça kanunda düzenleyebileceği gibi, çerçeve bir hüküm oluşturmakla yetinerek, hükmün kapsam ve koşullarının belirlenmesini idareye bırakabilmektedir.

A. Mükelleflere Geçmişe Etkili Vergi Cezası Uygulanamaması

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

AİHM içtihatlarında suçta ve cezada geçmişe yürümezlik kapsamında ele alınmış fazla sayıda vergi davası bulunmamaktadır. Az sayıdaki kararlardan belki de en önemlisi vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olan **Veeber** davasıdır.

Bu davada, mükellefin 1993 ve 1994 yıllarında işlediği suçlardan 1995 yılında yürürlüğe giren ceza kanunu hükmüne göre mahkum edilmesi, öngörülebilirlik ilkesine aykırılık oluşturması nedeniyle, 7. maddeye aykırı bulunmuştur. Zira mükellefin fiilleri işlediği tarihte bu eylemlerinin cezalandırılabilirliğini öngörmesi mümkün değildir. O zamanki kanun hükmüne göre işlemiş olduğu fiilden ötürü mahkum edilebilmesi, benzer bir suçtan ötürü daha öncesinde idari para cezasına çarptırılmış olması önkoşuluna bağlıdır ve mükellef hakkında uygulanmış bir idari para cezası bulunmamaktadır. Kanunda 1995 yılında yapılan değişiklikle suçta bir başka koşul daha eklenmiş ve bu koşullar seçimlik hale gelmiştir. Bu da mükellefin mahkumiyeti ile sonuçlanmıştır. Ancak AİHM yerinde bir kararla, bu durumun mükellef açısından kanuna dayalı cezalandırılma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir. Hukuki güvenlik, belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri gereği doğru olan da budur.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Anayasamızda geriye yürümeye ilişkin olarak, cezalar bakımından bir düzenleme getirilmiştir. Cezalar dışında, geriye yürümeyi yasaklayan bir hüküm bulunmadığından, değişik zamanlarda geçmişe yürüyen vergilendirmeye ilişkin hükümlere rastlanmış ve rastlanmaya da devam edilmektedir. Bu konudaki

⁸⁷⁷ SOYASLAN, Doğan, *Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1990, s. 145.

görüşlerimize, mülkiyet hakkı ihlali kısmında yer verdiğimiz için burada yalnızca vergi cezaları bakımından durumun ne olduğuna değinmekle yetineceğiz.

Anayasa m. 38/1'de yer alan hüküm vergi mükellefleri için de koruma getirmektedir. Buna göre mükellefler, işledikleri tarihte vergi suçu sayılmayan bir fiil nedeniyle cezalandırılmazlar. İlaveten mükelleflere, vergi suçunu işledikleri zaman yürürlükte olan kanunun öngörmüş olduğu cezadan daha ağır bir ceza verilmesi de mümkün değildir.

Vergi cezalarının geriye yürümemesi konusuna Danıştay da özen göstermekte ve kararlarında bu konuya dikkat çekmektedir. Önüne gelen uyumsuzluklarda Danıştay, mükelleflerin suçu işledikleri tarihte yürürlükte bulunan kanuna tabi olmaları gerekliliğine vurgu yapmaktadır.^{878 879}

Bu noktada değinilmesi gereken konu, suçun işlendiği tarih ile neyin kastedildiğidir. Suçun işlendiği tarih, kanunda vergi suçu olarak tanımlanan eylemin tüm unsurlarıyla tamamlandığı andır. Danıştay kararlarında; vergi ziyayı kabahatinde vergi ziyasının oluştuğu, usulsüzlük de eylemin gerçekleştiği, Gümrük Kanunu'nda öngörülen vergi suç ve cezaları için ise ilgisine göre, fiili ithalatın yapıldığı, eşyanın tabi olduğu gümrük rejiminin ihlal edildiği veya eşyanın kaçak olarak serbest gümrük bölgesine girdiği tarih esas alınmaktadır.⁸⁸⁰

Dava konusu olayda da, vergi kaçakçılığı suçunun tüm unsurlarıyla gerçekleştiği tarihteki, yani suçun işlendiği tarihteki vergi mevzuatı gereğince mükellef hakkında mahkumiyet kararı verilemiyorken, suçun işlendiği tarihten sonra çıkarılan bir kanun hükmüne dayanılarak mükellefin mahkum edilmesi, ne hukuk devleti ilkesine, ne hukuki güvenlik ve belirliliğe ne de öngörülebilirlik ilkesine uygundur. Aynı olay Türkiye'de gerçekleşmiş olsaydı, gerek mevzuatımız gerekse de Danıştay uygulamalarımız mükellef hakkında gereken korumayı sağladığından, Sözleşmenin ihlali sonucunu doğuracak bir uygulamanın ortaya çıkmayacağı kanaatindeyiz. Bu nedenle mevzuatımız, **Veeber** v. Estonya kararındaki ihlal yönünden Sözleşme ile uyum içerisindedir.

B. Vergisel Kavramların Genel ve Esnek Olması

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Khodorkovskiy ve Lebedev davasının en önemli tarafı AİHM'in, kavramların yorumlanmasına ilişkin getirmiş olduğu kriterlerdir. AİHM'e göre, hukuki bir kavramın çok genel bir şekilde tanımlanmasında Sözleşme'ye aykırılık

⁸⁷⁸ Bkz. Dan. 7. D. E. 2001/4614, K. 2005/25, 17.01.2005 tarihli kararı; Dan. 4. D. E. 1983/1257, K. 1983/8201, 15.01.1983 tarihli kararı; Dan. 9. D. E. 1986/2585, K. 1987/3163, 09.11.1987 tarihli kararı.

⁸⁷⁹ BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 9.

⁸⁸⁰ BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, a.g.e., s. 9, dn. 23.

bulunmamaktadır. Zira değişen ekonomik koşullar nedeniyle zaman zaman kavramların kapsamının, **yorum yoluyla genişletilmesine** ihtiyaç bulunmaktadır.

İşte bu noktada yapılacak olan kapsam genişletmesinin **öngörülemez olmaması** gerekmektedir. Mahkemeye göre hukuk, yeni durumlara uyum sağlamak amacıyla esnek olmalıdır. Ancak esneklik, öngörülebilirlik ilkesine aykırılık teşkil etmediği zaman makul olarak kabul edilmektedir.

Dava konusu olayda da başvurular, vergi kaçakçılığı kavramının yerel mahkemece öngörülemez bir yorumla esnetilmesi sonucu mahkum edildiklerini ileri sürmüşlerdir. Ancak AİHM, vergi kaçakçılığı yöntemlerinin her geçen gün değişerek artması sonucunda, kavramın esnek ve genel olabileceğini kabul etmiştir. Bu anlamda Sözleşme'ye aykırı bir düzenleme olmadığını vurgulamıştır. Ardından yapılan yorumun tutarlı, makul ve öngörülebilir olup olmadığı üzerinde durulmuş ve yapılan yorumun bu unsurları bünyesinde barındırdığına ve kavramın yargısal yorum sonucunda netleştirilmesinde Sözleşme'ye aykırılık bulunmadığına karar vermiştir.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Vergi kaçakçılığı kavramında olduğu gibi, hukuki kavramların değişen ekonomik koşullara uyum sağlayabilmesi için esnek ve genel bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Türk kanun koyucusunun da vergisel düzenlemeleri yaparken bu ilkeyi dikkate alarak hareket etmesi gerekmektedir. Bu sayede ortaya çıkan yeni durumlara göre yorum yapılabilmesi olanaklı olacaktır. Yapılacak esnek ve genel düzenlemeler, akla yatkın, tutarlı ve makul olduğu sürece suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. **Khodorkovskiy ve Lebedev** davasından mevzuatımız bakımından çıkartabileceğimiz en önemli sonuç budur.

Benzer bir konu bireysel başvuru ile AYM'nin önüne taşınmıştır.⁸⁸¹ Başvurunun konusu, kıyas yoluyla özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve buna ilişkin açılan davaların reddedilmesi nedeniyle suç ve cezaların kanuniliği ilkesinin ihlaline ilişkindir. Başvurucu şirket hakkında, nihai tüketicilerden satın aldığı otomobiller için gider pusulası düzenlemediği gerekçesiyle beş ayrı özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Başvurucu, 213 sayılı Kanun'un 234. maddesinde gider pusulasının zati eşyalarını satan kimselerden satın alınan altın, mücevher gibi kıymetli eşya için tanzim edileceğinin öngörüldüğünü, motorlu araçların bu tür kıymetli eşyalardan olmadığını ve bu nedenle gider pusulası düzenlemesinin gerekmediğini, kıyas ya da yorum yoluyla kanunda açıkça belirtilmemiş suçlar için ceza verilemeyeceğini,

⁸⁸¹ Bkz. 2013/2477 başvuru numaralı ve 20.04.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

somut ve hukuken geçerli bir neden gösterilmeksizin davalarının reddedildiğini belirterek suç ve cezaların kanuniliği ile verginin kanuniliği ilkesinin ihlal edildiğini ileri sürmüştür. (parag. 8, 19)

AYM, AİHM içtihatları ile de uyumlu olarak önemli değerlendirmelerde bulunmuştur. Mahkeme, bir kanuni düzenlemenin, bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesine ve kişilerin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle bu konunun düzenlendiği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmelerine olanak tanınmasına vurgu yapmış; öngörülebilirliğin mutlak ölçüde olmasının aranmadığına da dikkat çekmiştir. Zira kanunun açıklığı arzu edilebilir bir durum olmakla birlikte bazen aşırı bir katılığı da beraberinde getirmektedir. Oysaki hukukun ortaya çıkan değişikliklere uyarlanabilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda birçok kanun, işin doğası gereği, yorumlanması ve uygulanması pratik gerçekliğe bağlı olan yoruma açık formüller içermektedir. (parag. 34)

Bireysel başvuruda konu edilen gider pusulasına ilişkin VUK m. 234 şu hükmü içermektedir: *“Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia içinde tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.”*

Bizim de katıldığımız AYM kararı uyarınca, söz konusu bu hüküm kişilerin davranışlarının sonuçlarını öngörebilmelerine izin verecek bir açıklıktadır. Derece mahkemelerinin taşıtlar için gider pusulası düzenlenmesi gerektiği yönündeki değerlendirmeleri kıyas yoluyla yeni bir suç ihdası olarak değerlendirilemez. Derece mahkemelerinin kararı, kanun maddesinin izin verilen sınırlar dahilinde mahkemelerce yorumlanması niteliğindedir. (parag. 35)

Gerçekten de söz konusu hükümde geçen *“Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.”* düzenlemesi, kullanılan “gibi” edatı nedeniyle genel ve esnek bir düzenlemedir. Kanun koyucu olması gerektiği gibi bu düzenlemeyi ortaya çıkan yeni durumlara göre yorum yapılabilmesini olanaklı kılacak şekilde düzenlemiştir. Bu nedenle kıyas yoluyla suç ve ceza ihdası iddiası yerinde değildir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÇİFTE YARGILANMAMA VE ÇİFTE CEZALANDIRILMAMA HAKKI VE VERGİLENDİRME

I. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Çifte Yargılanmama ve Çifte Cezalandırılmama Hakkı

Bu bölümde öncelikle çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkının önemi açıklanacak ardından da çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkının uygulanma alanı ve unsurları belirtilecektir.

A. Çifte Yargılanmama ve Çifte Cezalandırılmama Hakkının Önemi

22.11.1984 tarihli AİHM'e ek 7 Nolu Protokol, yabancıların sınır dışı edilmesine ilişkin usuli güvenceler, cezai konularda iki dereceli yargılanma hakkı, adli hata halinde tazminat, aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı başta olmak üzere birtakım ek düzenlemeler içermektedir.

Türkiye'nin tarafı olduğu 1966 tarihli, Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin adil yargılanma hakkına ilişkin olan 14. maddesinin 7. fıkrasında "*Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkum olan veya beraat eden bir kimse aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılanamaz ve cezalandırılmaz.*" şeklinde düzenlenmekte olan aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 7 Nolu Protokol'ünün 4. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: "*1. Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümlerle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez.*

2. Yukarıdaki fıkra hükümleri, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığı durumunda, ilgili devletin ceza yargılaması usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemez.

3. Sözleşme'nin 15. maddesi çerçevesinde bu madde ile derpiş olunan yükümlülüklerle aykırı hiçbir tedbir alınamaz."

İlk fıkrada; hiç kimsenin bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümlerle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamayacağı veya mahkum edilemeyeceği ifade edilmiştir. Görüldüğü gibi AİHS, “aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamayacağı veya mahkum edilemeyeceği” şeklindeki ifade ile maddenin uygulanmasını ulusal düzeyde sınırlamaktadır. Ancak Suçluların İadesine İlişkin Avrupa Sözleşmesi (1957) gibi diğer birtakım metinlerde ise bu ilke uluslararası düzeyde uygulanmaktadır.⁸⁸²

İkinci fıkrada, birinci fıkrada yer alan hükmün, yeni veya yakın zamanda ortaya çıkarılan delillerin veya önceki muamelelerde davanın sonucunu etkileyebilecek esaslı bir kusurun varlığının, ilgili devletin ceza yargılama usulü ve yasasına uygun olarak davanın yeniden açılmasını engellemeyeceği; üçüncü fıkrada ise, Sözleşme'nin 15. maddesi çerçevesinde bu maddede yer alan yükümlülüklerle aykırı hiçbir tedbir alınamayacağı düzenlenmiştir.

7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinde düzenlenen non bis in idem ilkesi, “geçmişte yapılan yargılama neticesinde verilen hüküm, geleceğe karşı bir güvence işlevine sahiptir.” ilkesini temel almaktadır.⁸⁸³ Bu ilke gereğince, bir kişi hakkında bir fiilden dolayı daha önce dava açılmışsa artık başka bir dava açılmaz, daha önce dava açılmış ve kesin hükümlerle sonuçlanmışsa yine artık başka bir dava açılmaz. Bu nedenle non bis in idem ilkesi daha önce kesinleşmiş bir hükmün başka hüküm verilmesini önleme (kesin hükmün önleme etkisi) işlevine sahip olduğu görülmektedir.⁸⁸⁴

Usulüne uygun olarak yargılanıp mahkum olmuş veya beraat etmiş olan kimsenin aynı fiilden dolayı tekrar yargılanamaması bütün çağdaş devletler tarafından kabul edilmiş bir ilkedir.⁸⁸⁵ Aksi bir durumun, adalet duygusunu zedeleyeceğine ve kamu düzenini bozacağına kuşku yoktur. Bu ilkenin adil yargılama hakkının bir uzantısı olduğunu da rahatlıkla söyleyebiliriz.

⁸⁸² Council of Europe, Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, European Treaty Series No. 117, s. 7; <https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=09000016800c96fd> (Erişim Tarihi: 23.02.2016)

⁸⁸³ CARRARA, Francesco, Manuale di procedura penale del WEISKE, Firenze, 1874; Aktaran: ÖZEN, Mustafa, “Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIV, S. 1, 2010, ss. 389-417, s. 390.

⁸⁸⁴ ÖZEN, Mustafa, a.g.m., s. 390.

⁸⁸⁵ DEMİREL, Hakkı, “Yabancı Ceza İlamlarının Değeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. IX, S. 1-4, 1952, ss. 300-316, s. 314.

B. Çifte Yargılanmama ve Çifte Cezalandırılmama Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları

Bu ilke, sadece ceza davasını ifade etmekte⁸⁸⁶ ve **kesin olarak karara bağlanmış olan ceza davalarının tekrarını** yasaklamaktadır. Bu nedenle madde, kişi hakkında hukuk davası veya disiplin soruşturması açılmasına ve yargılama yapılmasına engel değildir. Cezai nitelikte olan bir davanın tekrarının olup olmadığının belirlenmesinde suçların niteliği önem taşımaktadır. Bu noktada suçların esaslı unsurlarının aynı olup olmadığı değerlendirilmelidir.⁸⁸⁷ Elbetteki ceza davalarından anlaşılması gereken, daha önceki bölümlerde üzerinde durulan Engel Kriterleri kapsamında cezai olarak nitelendirilen davalardır.⁸⁸⁸

7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ilk fıkrasında, *“Hiç kimse bir devletin ceza yargılaması usulüne ve yasaya uygun olarak kesin bir hükümlerle mahkum edildiği ya da beraat ettiği bir suçtan dolayı aynı devletin yargısal yetkisi altındaki yargılama usulleri çerçevesinde yeniden yargılanamaz veya mahkum edilemez”* hükmü yer almaktadır.

Non bis in idem ilkesi, aynı fiilden dolayı aynı kişi hakkında birden çok yargılama yapılmaması veya ceza verilmemesini ifade etmektedir. Görüldüğü üzere madde metninde “veya” bağlacı kullanılmıştır. Dolayısıyla her ikisinin birlikte bulunması gerekmemektedir.⁸⁸⁹

Non bis in idem ilkesinin **fiilin aynılığı** ve **tarafkların aynılığı** olarak iki unsuru bulunmaktadır.⁸⁹⁰ Fiilin aynılığından kasıt iddianamede somutlaşmış olaydır. Ancak bu olayın hukuki nitelendirmesinin fiilin aynılığını etkilemeyeceğini belirtmeliyiz. Bu nedenle de bir olay iddianamede farklı, mahkemede farklı nitelendirilebilir. Bu durum fiilin aynılığı konusunu değiştirmeyecektir. Kişinin aynılığı ise, iddianamede yer alan ve hakkında dava açılan veya hüküm verilen kişi hakkında başka dava açılmaması veya hüküm verilememesini ifade etmektedir.⁸⁹¹

⁸⁸⁶ VAN BOCKEL, Bas, *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, Kluwer Law International, Great Britain, 2010, s. 15.

⁸⁸⁷ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 159.

⁸⁸⁸ SKOGHOY, Jens Edvin, “The Prohibition Against Repeated Criminal Proceedings According to the ECHR Protocol 7 Article 4”, *Scandinavian Studies in Law*, Vol. 51, 2007, ss. 471-487, s. 476.

⁸⁸⁹ ÖZEN, Mustafa, a.g.m., s. 391-392.

⁸⁹⁰ DEMİREL, Hakkı, a.g.m., s. 314.

⁸⁹¹ ÖZEN, Mustafa, a.g.m., s. 393.

II. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Çifte Yargılanmama ve Çifte Cezalandırılmama Hakkına İlişkin Kararları

A. Vergi Kaçakçılığı Nedeniyle Hem Hapis Cezası Hem de Para Cezası Uygulanamaması

GLANTZ v. FİNLANDİYA DAVASI (20 Mayıs 2014; 20 Ağustos 2014 final):

Olay: Vergi müfettişleri 2006 yılında başvuranın hukuk ofisinde vergi incelemesi yapmışlar ve neticesinde vergi idaresi tarafından ek vergi tarh edilmiş ve para cezası kesilmiştir. Ardından başvuran vergi kaçakçılığı fiilinden ötürü suçlu bulunmuş ve hapis cezasına çarptırılmıştır. Ayrıca başvuranın vergi idaresine belli bir meblağ ödemesine hükmedilmiştir. Başvuranın istinaf ve temyiz mahkemelerine yapmış olduğu başvurular da reddedilmiştir.

Başvuran vergi kaçakçılığı suçundan mahkum olması nedeniyle, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinde yer alan ilkenin ihlal edildiği, aynı fiil nedeniyle vergi yargılamasında da para cezasına çarptırıldığı, vergi yargılamasının 11 Ocak 2010, ceza yargılamasının ise 18 Mayıs 2011 tarihinde sonuçlandırıldığı iddialarıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme Engel Kriterleri ve içtihatlarla uygun olarak para cezasının cezai nitelikte olduğunu saptamıştır. Ardından başvurucuya yüklenen suçların aynı olup olmadığı hususunu değerlendirmeye başlamıştır. Bu konuda pek çok yaklaşım bulunmaktadır.⁸⁹²

Birinci yaklaşım hukuki sınıflandırmaya bakılmaksızın "aynı fiil" kriterini esas almaktadır.⁸⁹³ İkincisi, yargılamaya neden olan fiil aynı olmakla birlikte, bu tek fiilin birden fazla suç oluşturmasına odaklanılan yaklaşımdır. Çünkü Sözleşme, aynı fiilin çeşitli suçlara yol açmasını değil, aynı suçtan iki kere yargılanmayı yasaklamaktadır.⁸⁹⁴ Üçüncüsü ise, iki suçun "esaslı unsurlarını" ön plana çıkaran yaklaşımdır.⁸⁹⁵ Mahkeme bu yaklaşım farklılıklarının hukuki belirlilik bakımından tehlikeli olduğunu, bu nedenle de "aynı suç" kavramı için **uyumlaştırılmış bir yaklaşım** geliştirilmesi ihtiyacını vurgulamıştır.⁸⁹⁶ AİHM, söz konusu iki suçun yasal nitelendirilmesine dayalı olan yaklaşımın bireyin haklarını sınırladığını; sözleşmenin birebir yahut esaslı şekilde aynı olan olaylardan doğan ikinci suçun yargılanmasını

⁸⁹² Mahkeme karar verirken Sergey Zolotukhin v. Rusya kararına atıf yapmıştır. Vergiyle ilgisi olmayan bu karar ile suçların "aynı suç" olarak belirlenmesine ilişkin olarak birtakım kriterler getirilmiştir. Glantz davasında da bu kriterler dikkate alınmıştır.

⁸⁹³ Zolotukhin v. Rusya parag. 71.

⁸⁹⁴ Zolotukhin v. Rusya parag. 72.

⁸⁹⁵ Zolotukhin v. Rusya parag. 73-77.

⁸⁹⁶ Zolotukhin v. Rusya parag. 78.

veya cezalandırılmasını yasakladığı sonucuna varmıştır.⁸⁹⁷ Mahkemeye göre araştırma, somut bir dizi olgusal koşulları içeren olaya odaklanmalıdır. Bu olgusal koşullar, aynı sanıkla ilgili olmalı ve zaman ve yer bakımından birbirine ayrılamaz bir biçimde bağlı bulunmalıdır.^{898 899}

İşte Mahkeme, başvuruçunun cezalandırıldığı suçların aynı olup olmadığı hususunu değerlendirirken Zolotukhin davasında ortaya konulan bu kriteri Glantz davasına uygulamıştır. Mevcut durumda, her iki sürecinde kaynağı **aynı olaydır** ve bu olay da aynı başvuranın gelirini bildirmemesidir. Yine her iki süreç de, **aynı zaman dilimine** ilişkindir ve de **yaklaşık olarak aynı tutarda vergi kaçığıyla** ilgilidir. Dolayısıyla olayda başvuruçuya yüklenen suçları “aynı” olarak değerlendirebiliriz.

Daha sonra Mahkeme, olayda kesin hükmün varlığı konusunu araştırmıştır. Çünkü 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesi, kesin hükümlerle sonuçlanmış ceza yargılanmasının tekrarını yasaklamaktadır. Mevcut davada, vergiye ilişkin yargılama ve para cezası 11 Ocak 2010 tarihindeki temyiz mahkemesi kararıyla kesin hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla olayda kesin hüküm mevcuttur.

Son olarak Mahkeme, çifte yargılama olup olmadığı konusunu araştırarak incelemelerini sonuçlandırmıştır. Mahkeme 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesinin sadece çifte cezalandırılmama hakkını değil, aynı zamanda çifte yargılanmama hakkını da içerdiğinin altını çizmiştir. Bu bağlamda hiç kimse aynı suçtan ötürü çifte yargılanamaz ve çifte cezalandırılmaz.

7 Nolu Protokol’ün 4. maddesi, ikinci yargılama süreci başladığında, eğer ilk yargılama süreci sona ermiş ve karar kesinleşmişse, birbirini izleyen ardışık yargılamaları açıkça yasaklamaktadır. Daha net bir ifadeyle söz konusu madde **paralel yargılamaları yasaklamamaktadır**. Eş zamanlı olarak birkaç yargılama yapılması mümkündür. Ancak yargılamalardan birisinde kesin hüküm kurulursa, Sözleşme uyarınca ikinci yargılamanın sona erdirilmesi gerekmektedir. Ancak dava konusu olayda olduğu gibi ikinci yargılamaya, ilk yargılamadaki kesin hükme rağmen devam edilirse, Mahkeme ihlal kararı verebilecektir.

Nihayetinde mevcut davada, iki paralel ve ayrı yargılama söz konusudur. İlk yargılama 11 Ocak 2010 tarihinde kesinleşmiştir. Bu sırada 15 Aralık 2008’de ikinci yargılanmaya başlanmıştır. İki yargılamada ilkinin kesinleştiği tarih olan 11 Ocak

⁸⁹⁷ Zolotukhin v. Rusya parag. 81-82.

⁸⁹⁸ Zolotukhin v. Rusya parag. 84.

⁸⁹⁹ YALTI, Billur, “İHAM’ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 317, Şubat 2015, s. 87-88.

2010 tarihine kadar aynı anda devam etmiştir; ancak ikinci yargılamaya, ilkinin kesinleşmesinden sonra da devam edilmiştir. İkinci yargılama da 18 Mayıs 2011 tarihinde kesinleşmiştir. Dolayısıyla başvuran, iki kez cezalandırılmıştır.

Sonuç olarak AİHM, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Ayrıca Sözleşmenin 41. maddesi uyarınca devletin başvurana adil tazmin olarak; 3,000 avro manevi tazminat, masraf ve giderler için de 943.41 avro ödemesine hükmetmiştir.

LUCKY DEV v. İSVEÇ DAVASI (27 Kasım 2014):

Olay: Başvuran eşikle birlikte restoran işletmeciliği faaliyetiyle uğraşmaktadır. Başvuran vergi beyannamesinde tüm gelirini beyan etmemiş, dahası yapılan beyan da doğru bir şekilde yapılmamıştır. Eksik ve yanlış beyan nedeniyle % 20 ve % 40 oranında para cezası kesilmiştir. Başvuranın söz konusu fiilleri nedeniyle hakkında ceza yargılaması da başlatılmıştır. Mahkeme başvurunu, defterlere ciddi şekilde eksik ve yanlış bilgi kaydetme fiilinden ötürü suçlu bulmuş, ceza tecil edilmiş ve başvuranın 160 saat toplum hizmetinde çalışmasına hükmedilmiştir. Ancak ceza mahkemesi başvuranın, muhasebecinin doğru beyanname verdiğini düşündüğü, beyannamedeki yanlışlıklardan haberi olmadığı yönündeki iddialarını kabul ederek, eksik ve yanlış beyanname fiilinden ötürü başvurunu beraat ettirmiştir. Başvuran bu karara itiraz etmemiştir. Dolayısıyla ceza yargılaması sona ermiştir.

Başvuran, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuş ve aynı suçtan ötürü iki kez cezalandırıldığını ileri sürmüştür.

AİHM: Ceza yargılamasında başvuran, yanlış bilgi içeren beyanname verme suçu ve deftere eksik ve yanlış bilgi kaydetme suçundan ötürü suçlanmıştır. Bölge mahkemesi, ilkinden ötürü başvurunu aklamış, ancak ikincisinden ötürü mahkum etmiştir. Başvuranın hakkında dava açılması ve para cezasına çarptırılması iş hasılatı ve KDV'nin eksik beyanından kaynaklanmaktadır. Dahası vergi yargılaması ve ceza yargılaması aynı döneme ve aşağı yukarı aynı tutarda vergi kaçağına ilişkindir. Netice itibariyle bu olayda, ilkenin "idem" (aynı suç) elemanı mevcuttur.

Ardından Mahkeme, olayda kesin hükmün olup olmadığını incelemeye başlamıştır. Başvuran, 16 Aralık 2008 tarihli bölge mahkemesi kararı ile yanlış bilgi içeren beyanname verme suçundan aklanmıştır. Karara karşı temyiz yoluna başvurulmadığı için de söz konusu beraat kararı 8 Ocak 2009 tarihinde kesinleşmiştir. Dolayısıyla ortada kesin hüküm mevcuttur.

Son olarak Mahkeme, olayda çifte yargılama olup olmadığını tartışmıştır. Mahkeme 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin sadece çifte cezalandırılmama hakkını

değil, aynı zamanda çifte yargılanmama hakkını da içerdiğinin altını çizmiştir. Ortada iki paralel süreç bulunmaktadır. Bir tanesi, 1 Haziran 2004'de başlamış ve 20 Ekim 2009'da sona ermiştir. Cezai süreç ise, 5 Ağustos 2005'de başlamış ve 8 Ocak 2009'da sona ermiştir. Her ikisi de yaklaşık olarak üç buçuk yıl sürmüştür. Söz konusu bu iki paralel süreç 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlaline yol açmamaktadır. Ancak dava konusu olayda, cezai süreç 8 Ocak 2009'da sona ermiş olmasına rağmen, vergi yargılaması süreci bundan yaklaşık olarak dokuz buçuk ay sonra, 20 Ekim 2009 tarihinde tamamlanmıştır. Yani, para cezasına ilişkin olarak yürütülen süreç, ceza mahkemesindeki sürecin tamamlanmasından sonra da devam etmiştir. Dolayısıyla başvuran ceza davasında aklanmış olduğu yanlış bilgi içeren beyanname verme suçundan ötürü, vergi yargılamasında suçlu bulunmuştur.

Sonuç olarak AİHM oybirliğiyle, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine, adil tazmin olarak devletin başvurana 2,000 avro manevi tazminat ödemesine karar vermiştir. (parag. 64)

B. Mükellef Hakkında Aynı Olgulara Dayalı Olarak İki Farklı Cezai Nitelikteki Maddi Yaptırımın Uygulanamaması

RUOTSALAINEN v. FİNLANDİYA DAVASI (16 Haziran 2009; 16 Eylül 2009 final):

Olay: Başvuran minibüsü ile yolda ilerlerken polis tarafından durdurulmuştur. Gerçekleştirilen kontrol esnasında polisler, başvuranın minibüsünde dizel yakıt oranla vergisi daha düşük olan bir yakıt kullandığını tespit etmişlerdir. Bunun üzerine başvurana, küçük çaplı vergi kaçakçılığı dolayısıyla para cezası kesilmiştir. İdare, küçük çaplı vergi kaçakçılığının motorlu taşıtlar vergisine bağlı olup başvuranın yakıtı hiçbir ek vergi ödenmeksizin kullandığını, yakıtın bizzat başvuran tarafından araca doldurulduğunu belirtmiştir. Başvuran itirazda bulunmadığından para cezası 6 Mart 2001 tarihinde kesinleşmiştir.

Bu sürece ilave olarak bir de Gümrük Araç İdaresi tarafından başvuran hakkında bir soruşturma başlatılmış ve neticesinde daha az vergiye tabi olan yakıtın kullanıldığının önceden bildirilmemiş olması nedeniyle 17 Eylül 2001 tarihinde araç akaryakıt ücreti adı altında para cezası uygulanmıştır.

İç hukuk yollarından bir sonuç elde edemeyen başvuran, AİHS'e ek 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesi kapsamında aynı suçtan ötürü çifte yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Başvuran, bir sorun veya bir ihlal karşısında yalnızca bir cezalandırma olması gerektiğini, akaryakıt ücretinin tek başına mali bir amacının olmadığını iddia etmiştir.

AİHM: Mahkeme mevcut davada başvuran hakkında iki ayrı ve ardışık soruşturma neticesinde iki ayrı yaptırım uygulandığı gözlemlenmiştir. Mahkeme bu olayda da yerleşik içtihadı doğrultusunda Engel Kriterlerine göre değerlendirmelerini yapmış ve başvurana yönelik bir suç isnadının bulunup bulunmadığını araştırmıştır.

Mevcut davada başvuran hakkında, minibüsünün dizel yakıt deposuna, daha az vergiye tabi olan bir yakıt koyması nedeniyle ikinci derecede öneme sahip vergi kaçakçılığından ötürü para cezası uygulanmıştır. Mahkeme, başvuran hakkında yürütülen prosedürün, Finlandiya hukukuna göre 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesi çerçevesinde cezai nitelikte olduğunu tespit etmiştir. Bu doğrultuda başvuranın, ceza yargılaması prosedürü çerçevesinde kesin hükümlerle mahkum olduğu bir suçtan dolayı artık yeniden yargılanamaması ve cezalandırılmaması gerekmektedir. Olayda başvuran, hakkında kesilen para cezasına karşı itirazda bulunmadığından kesin hüküm de mevcuttur.

Kesin hükme rağmen sonrasında başvuran, hakkında yürütülen idari soruşturma neticesinde akaryakıt ücreti ödemek durumunda bırakılmıştır. Dava konusu olayda akaryakıt ücretinin akaryakıtın üç katı tutarında alındığının unutulmaması gerektiğini söylemiştir. Bu da, fiilin tekrar işlenmesini önleme amacı taşıyan cezai bir yaptırım özelliğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak Mahkemeye göre söz konusu akaryakıt ücreti, bir zararın tazmini amacıyla değil, cezalandırıcı ve caydırıcı bir amaçla getirilmiş bir uygulamadır.

Ardından Mahkeme, başvuranın ikinci kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkının ihlal edilip edilmediğini incelemiştir. Mahkeme her iki yaptırımın da aynı olaydan kaynaklı olarak uygulandığına kanaat getirmiştir. Özetle, başvuran hakkında uygulanan para cezasının gerekçesi, minibüsüne ek vergi ödemediği koymuş olduğu yakıttır. Minibüste kullanılan yakıtın üç katı tutarındaki akaryakıt ücreti uygulamasının gerekçesi de, aynı durumun idareye haber verilmemiş olmasıdır. İkinci yaptırım ile hükümetin amacı yeniden suç işlenmesinin önlenmesidir. Dolayısıyla amaçlar aynıdır. Son olarak Mahkeme, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin 2. fıkrasında yer alan istisnaların da olayda mevcut olmadığını belirttikten sonra non bis in idem ilkesinin ihlal edildiğine karar vermiştir.

AİHM oybirliğiyle 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiğine, manevi tazminat olarak 1,500 avro, masraf ve giderler için de 8,000 avronun başvurana ödenmesine karar vermiştir.

III. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İctihatlarına Uyumu

Protokol, Türkiye tarafından 14.03.1985 tarihinde imzalanmıştır. Ancak onay prosedürü henüz tamamlanmamıştır. Anayasa'nın 104. maddesine göre milletlerarası andlaşmaları onaylamak ve yayımlamak Cumhurbaşkanının yetkileri arasındadır. Ancak andlaşmaların onaylanması Cumhurbaşkanının tek başına yapabileceği işlemler arasında yer almamaktadır. 244 sayılı Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması İle Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun'un 3/1. maddesi hükmü, andlaşmaların onaylanmasının Bakanlar Kurulu kararı ile olacağını ifade etmektedir. Esas itibarıyla her iki düzenleme uyarınca, Bakanlar Kurulu kararının Cumhurbaşkanı tarafından imzalanması ile andlaşmaların onay süreci tamamlanmaktadır.

Anayasa'nın 90/1'inci maddesi hükmü uyarınca da, Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin çıkartacağı Onaylamayı Uygun Bulma Kanunu ile meclis onaylamayı uygun bulur ve Cumhurbaşkanının onaylama safhasına geçilmiş olur. Bakanlar Kurulunun da onay için onay kararını hazırlamasını takiben Cumhurbaşkanı imzalar ve yayımlar. Resmi Gazete'de yayımlama yürürlük şartıdır. İşte tüm bu sürecin sonucunda onay prosedürü tamamlanmış olur.

Protokol Türkiye tarafından 14.03.1985 tarihinde imzalanmıştır. 25.03.2016 tarihli ve 29664 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 10.03.2016 tarihli ve 6684 numaralı "11 Nolu Protokol İle Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'ye Ek 7 Nolu Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun" ile 7 Nolu Protokol'ün onayı uygun bulunmuştur. Ancak henüz Cumhurbaşkanı imza sürecini gerçekleştirilmemiştir.

Mevzuatımızın bu ilkeye yaklaşımı konusunda öncelikle Anayasa'ya bakmak gerekmektedir. Anayasa'nın suç ve cezalara ilişkin olan 38. maddesinde bu ilkeyle ilgili olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak hukuk devleti ilkesinin korumasının bu ilkeyi de kapsadığını rahatlıkla söyleyebiliriz. Bu nedenle Türkiye açısından Protokol'e taraf olma usulü henüz tamamlanmamış olsa dahi, bu ilke mevzuatımız kapsamında **ileri sürülebilir niteliktedir**.

İkincil olarak TCK, CMK ve Kabahatler Kanunu incelenmelidir. TCK'nın 44. maddesine göre, işlediği bir fiil ile birden fazla farklı suçun oluşmasına sebebiyet

veren kişi, bunlardan en ağır cezayı gerektiren suçtan dolayı cezalandırılacaktır. Bu duruma “fikri içtima” adı verilmektedir. Görüldüğü üzere TCK, kişinin tek bir fiili nedeniyle birden fazla suçtan ötürü ayrı ayrı cezalandırılmasını engellemek istemiş, bu durumda yalnızca cezanın arttırılması gerektiğini hükme bağlamıştır. Duruşmanın sona ermesi ve hüküm başlıklı CMK m. 223’ün 7 numaralı bendine göre aynı fiil nedeniyle, aynı sanık için önceden verilmiş bir hüküm veya açılmış bir dava varsa davanın reddine karar verilir. Görüldüğü gibi madde, non bis in idem ilkesine ilişkindir.

Kabahatler Kanunu’nun içtimaya ilişkin olan 15. maddesinde, bir fiil ile birden fazla kabahat işlenmesi ve aynı kabahatin birden fazla işlenmesi hallerine ilişkin düzenlemelere yer verildikten sonra 3. fıkrada, bir fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış olması halinde, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceği; ancak suçtan dolayı yaptırım uygulanamayan hallerde kabahat dolayısıyla yaptırım uygulanabileceği hükme bağlanmıştır. Kabahatler Kanunu da TCK gibi, kişinin hem hapis cezası hem de para cezası ile cezalandırılmamasını öngörmektedir.

A. Vergi Kaçakçılığı Nedeniyle Hem Hapis Cezası Hem de Para Cezası Uygulanamaması

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Sözleşme’ye ek 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesi, kesin hüküm neticesinde mahkum edilen veya beraat ettirilen bir kimsenin, aynı suçtan dolayı yeniden yargılanmasını veya mahkum edilmesini yasaklamaktadır.

Şayet başvuru kabul edilebilir bulunmuşsa, AİHM, önüne gelen non bis in idem ilkesine aykırılık iddialarında şu sorulara yanıt aramakta ve değerlendirme yapıp karar vermektedir: Uygulanan yaptırımlar cezai nitelikte mi? Başvuranın cezalandırıldığı suçlar aynı mı? Olayda kesin hüküm var mı? Olayda çifte yargılama var mı?

Mahkemenin Zolotukhin kararı öncesi içtihadında devletlerin mükellef hakkında, vergi kaçakçılığı fiili nedeniyle hem vergi idaresince para cezası hem de ceza mahkemesince hapis cezası uygulaması non bis in idem ilkesine aykırı olarak değerlendirilmiyordu. Çünkü mahkemeler tarafından verilen vergi kaçakçılığı cezalarında kurucu unsurun kasit veya ağır ihmal olduğu, oysaki para cezalarında bu unsurların aranmadığı ve söz konusu suçların amacının da farklı olduğu belirtilerek, “kurucu unsur farklılığı” nedeniyle söz konusu suçların “aynı suç” olarak

değerlendirilemeyeceğine karar veriliyordu. Bu nedenle önceki dönemlerde yapılan başvurular kabul edilemez bulunarak reddedilmekteydi.⁹⁰⁰

Yeri gelmişken, vergi kaçakçılığı nedeniyle hem hapis cezası hem de para cezasının uygulanabilmesine olanak tanıyan AİHM'in önceki içtihadına da kısaca değinmekte fayda görüyoruz. Mükellefin gerçekleştirmiş olduğu fiil nedeniyle hem para cezası hem de hapis cezasıyla cezalandırılabilmesine ilişkin olarak aşağıda özetle **beş tane kabul edilebilirlik kararı** üzerinde durulacaktır. Bu kararların ortak noktası Mahkemenin, kişinin işlemiş olduğu tek bir fiil nedeniyle hem hapis cezası hem de para cezası ile cezalandırılmasının non bis in idem ilkesine aykırı olmadığı, bu nedenle de yapılan başvuruların kabul edilemez olduğu sonucuna varmış olmasıdır.

Mahkeme aşağıda özetlenen kararlarda görüleceği üzere, idari ceza-adli ceza ayırımında temel kurucu unsurlarının ve amacın aynı olup olmadığı üzerinde durmuş; hapis cezası ile para cezasının kurucu unsurları ile amacının farklı olduğu, bu nedenle de verilen iki cezanın da farklı ceza olduğu ve farklı fiiller nedeniyle verildiğinden hareketle, çifte cezalandırma olarak kabul edilemeyeceğini vurgulamıştır.

Hemen belirtmek gerekir ki **bu eski uygulamadır** ve içtihat değişmiştir. AİHM artık vergi kaçakçılığı nedeniyle hem para cezası hem de hapis cezası uygulanmasını Protokole aykırı bulmaktadır.

İncelenmesi gereken ilk karar **Ponsetti v. Fransa**'dır.⁹⁰¹: Bay Ponsetti icra görevlisi olarak çalışmaktadır. Başvuran 1988, 1989 ve 1990 yıllarına ilişkin gelir vergisi beyannamelerini zamanında vermemiştir. 1991 Nisan ayında vergi idaresi tarafından yapılan denetim sonucunda, ilk yıl için 95,823 FRF (Fransız Frangı), ikinci yıl için 206,388 FRF ve üçüncü yıl için de 286,957 FRF ödenmemiş gelir vergisi tespit edilmiştir. Ayrıca para cezası ve gecikme faizi de hesaplanmıştır. Aynı zamanda Bay Ponsetti hakkında, vergi kaçakçılığı iddiasıyla cezai süreç işletilmiştir.

21 Temmuz 1993 tarihinde Valence Ceza Mahkemesi, başvurunu suçlu bulmuş ve onu ertelenmiş üç ay hapis cezasına ve 10.000 FRF para cezasına çarptırmıştır. Hem başvuran hem de savcılık kararı temyiz etmiştir. 17 Kasım 1994 tarihinde istinaf mahkemesi, başvurunun mahkumiyet kararını değiştirerek onamış, hapis ve para cezasını arttırmıştır. Bunun üzerine başvuran temyiz mahkemesine başvurmuş ve adil yargılanma hakkına ilişkin olan AİHS'nin 6. ve non bis in idem

⁹⁰⁰ Bkz. Ponsetti v. Fransa (Başvuru no: 36855/97), Chesnel v. Fransa (Başvuru no: 41731/98), Rosenquist v. İsveç (Başvuru no: 60619/00), Manasson v. İsveç (Başvuru no: 41265/988) ve JB v. İsviçre (Başvuru no: 31827/96)

⁹⁰¹ Başvuru No. 36855/97.

ilkesini içeren Sözleşme'ye ek 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlali iddiasında bulunmuştur. Ancak buradan da bir sonuç elde edememiştir.

Bunun üzerine, aynı suçtan dolayı, hem vergi idaresi hem de ceza mahkemesi tarafından iki kez cezalandırıldığı, bunun 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesini ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Başvuru, 19 Aralık 1996 tarihinde Avrupa İnsan Hakları Komisyonu önüne gelmiştir. Mahkeme, kaçakçılığın kasten işlenebilen bir suç olduğu, dolayısıyla kaçakçılık suçunun ve mali suçun kurucu unsurlarının birbirinden farklı olduğu, yasaların söz konusu düzenlemelerinin aynı suçu düzenlemediği gerekçesiyle söz konusu olayda 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesini ilgilendiren bir sorun olamayacağını belirterek oybirliğiyle başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

İkinci olarak **Chesnel v. Fransa**⁹⁰² kararına bakılmalıdır: 1936 doğumlu Fransız vatandaşı Bay Chesnel noterlik yapmaktadır. Bay Chesnel'in aylık olarak vermesi gereken KDV beyannamelerini zamanında vermediği vergi idaresi tarafından tespit edilmiştir. Yapılan KDV denetimi 1989, 1990, 1991 ve Ocaktan Nisana kadar olan kısım için 1992 yılını kapsamaktadır. Toplamda 1,212,599 FRF tutarında KDV borcu olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca Genel Vergi Kanunu'nun 1728. maddesi gereğince para cezası da talep edilmiştir.

Vergi idaresinin vergi kaçakçılığı fiili nedeniyle ceza mahkemesine yapmış olduğu suç duyurusunun ardından da cezai süreç başlamıştır. Başvuran, kendisine vergi idaresi tarafından vergi cezası kesildiğini, bu nedenle tekrar ceza mahkemesinde yargılanmasının non bis in idem ilkesine aykırılık teşkil edeceğini belirtmiştir. Ceza mahkemesi ise usule ilişkin bu itirazı reddetmiştir. Ceza mahkemesi Bay Chesnel'i suçlu bulmuş ve ertelenmiş on iki ay hapis ve 100.000 FRF tutarında para cezası ile cezalandırılmasına karar vermiştir.

Başvuran, savcılık ve vergi idaresi, istinaf mahkemesine başvurmuştur. Başvuran gerekçe olarak yine non bis in idem ilkesini göstermiştir. Ancak istinaf mercii de talebini reddetmiştir. Yine temyiz merciinden de sonuç elde edememiştir.

Bunun üzerine, aynı suçtan dolayı, hem vergi idaresi hem de ceza mahkemesi tarafından, iki kez cezalandırıldığı, bunun 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesini ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Başvuru, 10 Temmuz 1998 tarihinde Avrupa İnsan Hakları Komisyonu önüne gelmiştir. Mahkeme, kaçakçılığın kasten işlenebilen bir suç olduğu, dolayısıyla kaçakçılık suçunun ve mali suçun kurucu unsurlarının birbirinden farklı olduğu, yasaların söz konusu düzenlemelerinin

⁹⁰² Başvuru No. 41731/98.

aynı suçu düzenlemediği gerekçesiyle söz konusu olayda da 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesini ilgilendiren bir sorun olamayacağını belirterek oybirliğiyle başvurunun kabul edilemez olduğuna karar vermiştir.

İncelenmesi gereken üçüncü karar **Rosenquist v. İsveç**'dir.⁹⁰³: Başvuran, 1991 yılı gelirlerine ilişkin olarak vergi beyannamesi verme yükümlülüğünü yerine getirmemiştir. Başvuran hakkında yapılan vergi incelemeleri neticesinde ek vergi tarhiyatları gerçekleştirilmiştir. Vergi idaresinin kararı üzerine başvuran idare mahkemesine başvurmuş ancak mahkeme talebi reddetmiştir. Karar istinaf ve yüksek idare mahkemesi tarafından da onanmıştır.

Bu arada başvuran hakkında 1991 yılındaki vergi beyannamesini vermediği için vergi kaçakçılığı suçuna istinaden dava açılmıştır. Başvuranın 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesine dayandığı iddiaları mahkemece reddedilmiştir. Temyiz süreci de başvuranın aleyhine sonuçlanmış ve iki yıl hapis cezası ile cezalandırılmasına karar verilmiştir.

Başvuran aynı suçtan ötürü iki kez cezalandırıldığı ve bu durumun 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesine aykırı olduğu iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Mahkeme, suçların temel unsurlarının aynı olup olmadığını tartışmıştır. Vergi kaçakçılığı suçunda kişinin kast veya ağır ihmal ile hareket etmesi gerekmektedir. Ancak bu unsurlar para cezaları bakımından aranmamaktadır. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı suçunun temel kurucu unsuru kasıt veya ağır ihmaldir. Ayrıca mahkeme, para cezası ile kaçakçılık nedeniyle verilen hapis cezasının amaç bakımından da farklı olduğunu belirtmiştir. Para cezasının amacının, ulusal vergi sisteminin korunması, kontrol edilmesi, vergi alacağının güvence altına alınması olarak belirtilmiştir.

Netice itibarıyla Mahkeme, iki suçun birbirinden tamamen ayrı olduğunu ve temel unsurlarının da tamamen farklı olduğunu belirterek, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesine herhangi bir uyumsuzluk görmeyerek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.

Dördüncüsü **Manasson v. İsveç**⁹⁰⁴ kararıdır. Bay Manasson'un taksi firması bulunmaktadır. 1999 sonbaharında Stockholm vergi dairesi taksi işletmecilerini kapsamına alan geniş çaplı bir operasyon başlatmıştır. Bu kapsamda başvuranın firması da denetimden geçirilmiştir.

Yapılan denetimlerde başvuranın firmasının 1993 yılı gelirleriyle ilgili 1994 yılı vergi beyannamesinde önemli aykırılıklar tespit edilmiştir. Vergi idaresi başvuran hakkında ek gelir vergisi, KDV ve işveren katkısı çıkarmıştır. Ayrıca, vergi

⁹⁰³ Başvuru No. 60619/00.

⁹⁰⁴ Başvuru No. 41265/98.

beyannamesinde yer alan bilgilerin yanlış olması nedeniyle başvuran hakkında para cezası uygulanmıştır. Başvuranın toplamda 566,967 SEK ödemesine karar verilmiştir. Başvuranın yürütmenin durdurulması talebi, teminat yokluğundan vergi idaresince reddedilmiştir.

15 Nisan 1997 tarihinde Stockholm icra müdürlüğü mahkemedен, başvuranın iflasını talep etmiştir. Ödemenin gecikmesiyle birlikte 639,107 SEK'e ulaşan borcun başvuran tarafından karşılanamayacağı sabit olması üzerine, 12 Haziran 1997'de iflasa karar verilmiştir.

5 Eylül 1997 tarihinde Stockholm savcılığı tarafından, başvuranın defter kayıtlarında yer alan gelir ve ücretlere ilişkin bilgilerin şüpheli olmasından yola çıkarak başvuran hakkında dava açılmış ve yargılama sonucunda da mahkeme, 1993 yılına ilişkin gelirin ve ücret ödemelerinin kasıtlı bir biçimde defterlere kaydının yapılmadığını tespit ederek iki ay hapis cezasına hükmetmiştir.

Temyiz sürecinden de sonuç alamayan Bay Manasson, aynı suçtan ötürü ilki vergi cezası, ikincisi trafik lisansının iptali, üçüncüsü de hapis cezası olmak üzere üç kere cezalandırıldığı, bu nedenle 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

Mahkeme lisans iptalinin, vergi ve diğer ödemelerin yapılamaması nedeniyle gerçekleştiğini, bu durumun başvuranın ticari taksi işletmeye uygunluğu ile ilgili olduğunu ve suç isnadı ile hiçbir ilgisinin olmadığını, bunun cezai yaptırım olarak kabul edilemeyeceğini söylemiştir.

Diğerleriyle ilgili olarak da Mahkeme yine, kurucu unsurların aynı olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme yapmıştır ve neticede, gelirin ve ücret ödemelerinin kasıtlı olarak deftere işlenmemesi fiili dolayısıyla hapis cezasına; beyannamede gelirin eksik gösterilmesi nedeniyle de para cezasına hükmedildiğini, dolayısıyla söz konusu iki cezanın altında yatan fiillerin farklı olduğuna, bu nedenle de çifte cezalandırmanın söz konusu olmadığına karar verilmiştir. Mahkeme oybirliğiyle başvuruyu kabul edilebilir bulmamıştır.

Son olarak da **J. B. v. İsviçre**⁹⁰⁵ kararını inceleyebiliriz. Başvuran kayak eğitmenidir. Vergi idaresi, 1979 ve 1985 yılları arasında başvuranın bazı yatırımlarda bulunduğunu ancak buna ilişkin tutarların 1981/82 ve 1987/88 arasındaki vergilendirme dönemlerinde gösterilmediğini tespit etmiştir. Bunun üzerine 11 Aralık 1987 tarihinde vergi komisyonu, federal vergiler bakımından vergi kaçırma prosedürünü başlatmıştır.

⁹⁰⁵ Başvuru No. 31827/96.

Başvuran, 1979-1985 arasındaki döneme ilişkin söz konusu yatırımlarını ve bunları beyan etmediğini kabul etmiş ancak istenen belgeleri idareye vermemiştir. 24 Haziran 1988'de başvuranın yatırımıyla ilgili olarak 238,000 CHF (İsviçre Frangı) tutarındaki gelirin kaynağını açıklaması istenmiş, ancak bu talep yanıtız kalmıştır.

29 Eylül ve 11 Ocak 1988 tarihli iki bildirim neticesinde, başvuran vergi borcu ve tarh edilen vergi cezasından haberdar olmuştur. Devam eden süreçte başvuran yatırım gelirin kaynağına ilişkin soruları yine yanıtız bırakmıştır. 28 Şubat 1989'da başvuran hakkında 1,000 CHF tutarında disiplin para cezası kesilmiştir. Bilgi vermek durumunda olmadığını savunan başvuran hakkında 29 Kasım 1990 tarihinde 2,000 CHF tutarında ikinci disiplin cezası uygulanmıştır. 4 Aralık 1990 ve 22 Ocak 1991'de kanton vergileri yönünden 2,000 CHF tutarında üçüncü disiplin cezası uygulanmıştır. Başvuranın bu cezalara ilişkin itirazları, mükelleflerin gerektiğinde ellerindeki hesap, defter ve makbuzları vergi idaresiyle işbirliği içerisinde paylaşmak durumunda oldukları, bunun kişinin kendisini suçlu olarak gösterecek delilleri vermeye zorlanması şeklinde kabul edilemeyeceği gerekçesiyle reddedilmiştir. 5 Haziran 1996'da 5,000 CHF tutarındaki dördüncü ceza kesilmiştir.

28 Kasım 1996 tarihinde, vergi idaresi ve başvuran bir anlaşmaya varmış ve bunun sonucunda, 1981/82'den 1995/96 arasındaki döneme ilişkin olarak tüm vergi ve ceza süreçleri kapanmıştır. Bir yandan da, başvuranın ödemesi gereken tutar, üçte bir oranında azaltılarak sabitlemiştir. Ayrıca halihazıra, disiplin işlemleri dahil, süregelen tüm işlemler sonlandırılmış, yapılmış ödemelerin de toplam tutardan mahsup edilmesi kararlaştırılmıştır.

Başvuran, bilgi vermeyi reddetmesi nedeniyle kesilen disiplin cezalarının 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinde yer alan non bis in idem ilkesine aykırı olduğunu belirterek aynı fiili nedeniyle defalarca cezalandırılmayacağı iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM'in içtihadına göre söz konusu ilke, nihai karar ile sonuçlandırılmış ceza yargılamasının tekrarının engellenmesini amaçlamaktadır. Mahkeme, başvurana kesilen ilk cezanın bilgi vermeyi reddetme nedeniyle kesildiğini, diğerinin ise başvuranın bilgi vermeyi reddetmeyi sürdürmesi nedeniyle ilkinden 21 ay sonra verildiğini, dolayısıyla cezalandırılan davranışların zaman ve içerik bakımından farklı olduğunu belirterek başvuruyu 6 Nisan 2000 tarihinde oybirliğiyle kabul edilmez bulmuştur.

İşte Zolotukhin kararı ile "aynı suç" kavramı bakımından yeni bir görüş ortaya atılmış ve kabul görmüştür. Buna göre aynı suç kavramından bahsedebilmek için, olaylar aynı sanıkla ilgili olmalı; zaman ve yer bakımından birbirine ayrılamaz

bir biçimde bağlı bulunmalıdır. Bu iki koşul bir arada bulunuyorsa ortada “aynı suç” var demektir.

Vergiye ilişkin olmayan bu kararın, vergi hukukundaki yansımaları da dikkat çekici olmuştur. Mahkeme bir vergi davası olan **Glantz** davasında verdiği kararda “aynı suç” değerlendirmesinde bu kriteri dikkate almış ve Mahkeme içtihadını değiştiren bir karar ortaya çıkmıştır. Getirilen yeni yorum neticesinde artık, vergi kaçakçılığı ve para cezası suçlarının kurucu unsur farklılığı gerekçesiyle farklı suçlar olduğunu söylemek mümkün değildir.

İşte AİHM, Glantz kararının ardından önüne gelen benzer vergi olaylarında da yine Zototukhin davası ile getirilen yeni kriteri uygulamış ve mükellefin hem hapis hem de para cezasıyla cezalandırılmasını Sözleşme’ye aykırı bulmuştur. Dolayısıyla AİHM’in, Zolotukhin ve Glantz davalarının ardından vergi davalarında **yeni bir içtihat** oluşturduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu kararlara da özetle değinmekte fayda görmekteyiz:

NYKANNEN v. FİNLANDİYA DAVASI (20 Mayıs 2014; 20 Ağustos 2014 final):

Olay: 2005 yılında şirkette, vergi müfettişlerince inceleme gerçekleştirilmiş ve eksik ödeme tespiti nedeniyle ilave vergi tarh edilmiş ve vergi cezası uygulanmıştır. Buna ilaveten vergi kaçakçılığına ilişkin süreç başlatılmış, süreç sonunda başvuran hapis cezası ve faiziyle birlikte bir miktar para ödemeye mahkum edilmiştir.

Başvuran iç hukuktan bir sonuç elde edememesinin ardından, 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesinin ihlalini ileri sürerek AİHM’e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme olayda iki paralel sürecin olduğunu tespit etmiştir. İlki 1 Nisan 2009 tarihinde sona ererken ikincisi 19 Ağustos 2008 tarihinde başlayıp, 1 Eylül 2010 tarihinde sona ermiştir. Yani iki paralel süreçten bir tanesi tamamlandıktan sonra, ikinci süreç işlemeye devam etmiştir. Bu nedenle Mahkeme, başvuranın çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkının ihlal edildiğine ve başvurana 3,000 avro manevi tazminat ile masraf ve giderler için de 2,500 avro ödenmesine karar vermiştir.

RINAS v. FİNLANDİYA DAVASI (27 Ocak 2015; 27 Nisan 2015 final):

Olay: Başvuran firma vergi incelemesine tabi tutulmuş ve yabancı şirketlerden gizli kar payı alımının tespiti nedeniyle cezalı vergi tarhiyatı gerçekleştirilmiştir. Başvuran hakkında vergi kaçakçılığı dolayısıyla cezai süreç de başlatılmış, başvuran hapis cezası ve faiziyle birlikte bir miktar para ödemeye mahkum edilmiştir.

Başvuran iç hukuktan bir sonuç elde edememesinin ardından, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlalini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme ortada iki paralel sürecin olduğunu, ilkinin 2005 ve 2006 yıllarında vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen vergi incelemeleri neticesinde başlayan ve 13 Eylül 2012 tarihinde sona eren vergi cezasına ilişkin olduğunu, ikincisinin ise vergi kaçakçılığıyla ilgili olan ve 15 Nisan 2005 tarihinde başlayıp 31 Mayıs 2012 tarihinde sona eren ceza yargılaması sürecine ilişkin olduğunu, tespit etmiştir. İlk yargılama sona erdikten sonra, ikinci paralel sürece son verilmemiş ve devam edilmiştir. Bu durum başvuranın çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkını ihlal etmiştir. Mahkeme başvurana 3,000 avro manevi tazminat ile masraf ve giderler için 7,000 avro ödenmesine hükmetmiştir.

ÖSTERLUND v. FİNLANDIYA DAVASI (10 Şubat 2015; 10 Mayıs 2015 final):

Olay: 2004 ve 2005 yıllarında başvuranın iki şirketi vergi incelemesine tabi tutulmuş ve 2006 yılında vergi idaresince cezalı vergi tarhiyatı gerçekleştirilmiştir. 2007 yılında vergi kaçakçılığı nedeniyle cezai soruşturma başlatılan başvuran hakkında, 2008 yılında hapis cezası ve faiziyle birlikte bir miktar paraya hükmedilmiştir.

Başvuran iç hukuktan bir sonuç elde edememesinin ardından, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlalini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme başvuran hakkında vergi kaçakçılığı yaptığı iddiasıyla açılan ceza davasının sonuçlandığı 19 Kasım 2010 tarihinde, diğer idari yargılama sürecinin derdest olduğunu ve yargılamanın sonrasında da devam ettiğini ve bu sürecin de 23 Ocak 2013 tarihinde sonuçlandığını tespit etmiştir. Bu durum başvuranın çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkını ihlal etmiştir. Mahkeme başvurana 3,000 avro manevi tazminat ödenmesine hükmetmiştir.

KİİVERİ v. FİNLANDIYA DAVASI (10 Şubat 2015; 10 Mayıs 2015 final):

Olay: Başvuran inşaat ve dekorasyon işinde hizmet veren bir şirketin %90 oranındaki hissedarı ve yönetim kurulu üyesidir. Gerçekleştirilen vergi incelemesi neticesinde, 2008 yılında vergi idaresi hem başvurana hem de şirketi cezalı ilave vergi ödemeye mahkum etmiştir. Başvuran 2009 yılında ceza mahkemesince hapis cezasına ve bir miktar para ödemeye mahkum edilmiştir.

Başvuran iç hukuktan bir sonuç elde edememesinin ardından, 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin ihlalini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme ilk süreç sona erdiğinde devam eden sürece son verilmemesinin başvuranın çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkını

ihlal ettiğine karar vermiş ve başvurana 3,000 avro manevi tazminat ile masraf ve giderler için 2,000 avro ödenmesine hükmetmiştir.

Mevcut durumda, örneğin mükellefin gelirini beyan etmemesi nedeniyle karşılaşılabileceği para cezası ve hapis cezasının, “aynı suç” olarak değerlendirilip her iki yaptırımın uygulanmasının non bis in idem ilkesine ve doğal olarak 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesine aykırılık teşkil edeceğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Çünkü Glantz kararında da ortaya konulduğu üzere her iki yaptırımın da kaynağı aynı olaydır. Bu olay da mükellefin gelirini beyan etmemesidir. Yine her ikisi de aynı zaman dilimine ve az çok aynı tutardaki bir vergi kaçığına ilişkindir. Dolayısıyla her ikisi de hem zaman hem de içerik bakımından yakındır.

Yeri gelmişken belirtmek gerekir ki, 7 Nolu Protokol’ün 4. maddesi paralel yargılamaları yasaklamamaktadır. Mükellef örneğin, idarenin re’sen vergi tarhi kararına karşı yargı yoluna başvurabilir. Vergiye ilişkin yargılama süreci devam ederken bir yandan da kaçakçılık nedeniyle cezai yargılama süreci başlatılabilir. Protokol buna engel değildir. Mahkeme de bunun, başvuranın aynı suçtan birkaç kez yargılanması anlamına gelmediğini belirtmiştir. Zira ortada henüz kesin hüküm yoktur. Asıl mesele, ikinci yargılama süreci başladığında ilk yargılama süreci sona ermiş ve karar kesinleşmişse ortaya çıkmaktadır. Yargılamalardan birisinde kesin hüküm kurulursa, ikinci yargılamanın sona erdirilmesi gerekmektedir. Ancak Glantz davasında olduğu gibi ikinci yargılamaya, ilk yargılamadaki kesin hükme rağmen devam edilirse, Mahkeme ihlal kararı verebilecektir.

AİHM, vergi kaçakçılığı neticesinde aynı mükellef hakkında hem para hem de hapis cezasının uygulanamayacağına ilişkin Glantz kararının ardından, detaylarına daha önce değinilen **Lucky Dev** davasında da aynı içtihadı göz önüne alarak, aynı yönde karar vermiştir.

Lucky Dev davası, Glantz davasından farklı olarak, vergi suçlarında iki paralel yargılama yapılmasının en önemli sakıncasını çarpıcı bir biçimde ortaya koymaktadır. Farklı tarihlerde sonuçlanan biri vergi diğeri ceza yargılamasına ilişkin süreçler neticesinde başvuran, ceza yargılaması neticesinde aklanmış olduğu bir suçtan, vergi yargılamasında hüküm giymiştir. Ortaya çıkan bu sonuç, ne hukuk devleti ilkesi ne adil yargılanma hakkı ne de non bis in idem ilkesiyle bağdaşmaktadır.

2. Türkiye’nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uymu

Glantz ve **Lucky Dev** davalarından çıkarttığımız sonuçlar çerçevesinde mevzuatımızı değerlendirdiğimizde ilk olarak, Vergi Usul Kanunu’nun “Kaçakçılık suçları ve cezaları” başlıklı 359. maddesinde kaçakçılığa neden olan suç ve cezalar

ayrı ayrı sayıldıktan sonra, son fıkrada “Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. maddede yazılı olan vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.” hükmüne rastlamaktayız. Yine vergi ziyasına ilişkin olan 344. maddenin 2. fıkrasında da “Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza 3 kat ... olarak uygulanır” ifadesi bulunmaktadır.

Çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkı, vergi suçları bakımından vergi hukukuyla oldukça yakın ilişki içerisinde. VUK m. 359/son uyarınca Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçu için mükellefler, hem hapis cezası hem de para cezası ile cezalandırılabilir. AİHM uygulamalarında da bu durum “non bis in idem” ilkesine aykırı olarak kabul edilmiyordu. Ancak yukarıda da değinildiği üzere, yakın tarihli bir AİHM kararı ile bu içtihatla değişikliğe gidilmiştir. AİHM artık her iki cezanın da uygulanmasını ilkeye aykırı olarak değerlendirmekte ve ihlal kararı vermektedir. Artık vergi kabahatine ilişkin yaptırımları ceza yaptırımlarından farklı olarak yorumlamak, bunları sadece idari bir yaptırım olarak değerlendirerek cezai yaptırımlardan tamamen ayırmak mümkün değildir.

Türk vergi mevzuatındaki 359/sonda yer alan düzenleme, “aynı suç” kavramına ilişkin olarak getirilen yeni uygulama ile uyumlu değildir. Esasında VUK’daki bu düzenlemeler içtimaya ilişkin olan TCK m. 44 ve Kabahatler Kanunu m. 15 ile de uyumlu değildir ve değiştirilmesi yerinde olacaktır. Bizce yapılması gereken, kaçakçılık fiilinin hem vergi suçu hem de kabahat olarak tanımlanması nedeniyle **mükellefin yalnızca vergi suçundan ötürü cezalandırılması, şayet mükellef hakkında vergi suçundan ötürü cezalandırma yapılamıyorsa, ancak bu takdirde vergi kabahati yaptırımıyla karşılaşmasıdır.**

VUK’da yer alan ve Protokol ile uyumsuz olan bir diğer madde de “Bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlıklı 367. maddedir. Bu madde uyarınca mükellef hakkında kaçakçılıktan ötürü cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel değildir. Ayrıca ceza mahkemesi kararları da vergi cezalarını uygulayacakların kararlarına etkili olmadığı gibi, bu kararlar ceza hakimini de bağlamamaktadır. Dolayısıyla yürütülen paralel süreçlerde verilen ve kesin hüküm teşkil eden bir karar diğer kararı etkilememektedir. Halbuki AİHM’in yeni içtihadına göre, ikinci yargılama süreci başladığında ilk yargılama süreci sona ermiş ve karar kesinleşmişse, ikinci yargılamanın sona erdirilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle de söz konusu maddenin değiştirilmesi gerekmektedir. Bu konuda “**bekletici mesele**” kurumunun getirilmesinin ve vergi yargılamasının ceza yargılamasının sonucunu beklemesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz. Zira

ceza yargılaması neticesinde mükellefin hapis cezasına çarptırılması halinde, zaten vergi yargılamasının para cezasına ilişkin sonucunun bir önemi kalmayacaktır. Bu çözüm usul ekonomisine de daha uygundur. Zira aksi durumda mükellef, her iki süreçte de haklılığını ispatlamaya çalışacak, farklı usullerde davalar görülecek, farklı deliller ortaya konulabilecektir.

Temel bir ilke olan aynı suçtan dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı Anayasa'da bir ilke olarak yer almamasına rağmen, Anayasa Mahkemesinin verdiği kararlarda da genel hukuk ilkelerini **destekleyici ölçü norm** olarak değerlendirilmektedir.⁹⁰⁶ Örneğin Anayasa Mahkemesi bir kararında, disiplin cezası almanın sonucu olarak ek ödemedeki kesinti yapılmasının disiplin cezası niteliğinde olmadığına, kamu performans yönetiminde verimliliğin artırılmasını sağlamak için tercih edilmiş bir yöntem olduğuna karar vererek bu durumun, aynı konu ya da eylem nedeniyle iki kez cezalandırma anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir.^{907 908}

Bireysel başvuru kapsamında herkes, Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden AİHS kapsamındaki birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. (AY m. 148/3) Daha önce de ifade edildiği gibi, Anayasa'nın 38. maddesinde non bis in idem ilkesine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Buradan hareketle bu ilkenin Anayasa'da güvence altına alınmamış olmasına dayanılarak, bireysel başvuru kapsamında ileri sürülemeyeceği düşüncesinin yerinde olup olmadığı değerlendirilmelidir.

Her ne kadar bireysel başvuru kurumu Anayasa'da güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlükleri kapsamına almış olsa da bize göre, **Anayasal temelinin bulunmadığı gerekçesiyle mükellefin non bis in idem ilkesine dayanarak bireysel başvuru yapamayacağı düşüncesi hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmamaktadır.**

Türkiye'nin 7 Nolu Protokolü onaylamadığını göz önünde bulundursak dahi, tarafı olduğu Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nde adil yargılanma hakkı kapsamında bu ilke düzenlenmektedir. Bu nedenle, non bis in idem ilkesinin **adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilerek bireysel başvuruya konu yapılmasına** hiçbir engel yoktur. Yine Anayasa'nın 90. maddesinin son fıkrası da bu ilkenin iç hukukta uygulanmasına

⁹⁰⁶ Bkz. AYM E. 1988/36, K. 1983/24 ve 02.06.1989 tarihli kararı; E. 2004/13, K. 2007/58 ve 17.05.2007 tarihli kararı; E. 2008/114, K. 2010/53 ve 01.04.2010 tarihli kararı.

⁹⁰⁷ Bkz. AYM, E. 2008/114, K. 2010/53 ve 01.04.2010 tarihli kararı.

⁹⁰⁸ DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012, s. 122.

olanak vermektedir.⁹⁰⁹ Kaldı ki bu hak Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesinin de gereklerindedir. Ancak yakın bir tarihte Türkiye'nin, 7 Nolu Protokol'ün onay sürecini tamamlayacağı da göz önünde bulundurulduğunda, mevzuatımızdaki aykırılıkların bir an önce giderilmesi önem arz etmektedir.

Her ne kadar 7 Nolu Protokol'ün, Cumhurbaşkanının imza aşaması eksikliği nedeniyle, onay sürecini tamamlanmamış da olsa bu Protokol ile ilgili olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi, **onaylanmasının uygun olduğunu belirten iradesini** ortaya koymuş ve Onaylamayı Uygun Bulma Kanunu'nu çıkarmıştır. Sırf prosedürün tamamlanmamış olmasının kişilerin haklarından faydalanmasının önünde bir engel olamayacağını düşünmekteyiz. Bu nedenle 7 Nolu Protokol'ün bağlayıcılığı konusunda kamuoyunda "**meşru bir beklenti**"nin ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Özellikle insan haklarıyla ilgili konularda bu beklentinin korunması gerekmektedir. Meşru beklenti kavramı Anglo Sakson hukuk sistemlerinde ve özellikle idare hukuku alanında sıklıkla kullanılmakta ve uygulanmaktadır. Her ne kadar Türk hukuk sisteminde müstakil bir kurum olabilmeyi başaramayan **haklı beklentilerin korunması ilkesinin**⁹¹⁰, insan haklarıyla ilgili olan bu konuda, Parlatentonun ortaya koyduğu irade doğrultusunda uygulanması; kişilerin, bizce meşru olan beklentilerinin korunması gerektiğini düşünmekteyiz.⁹¹¹ Bu nedenle kanımızca, 7 Nolu Protokol'ün henüz onay sürecinin tamamlanmamış olması, mükelleflerin bireysel başvuru kapsamında çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkını ileri sürebilmelerine engel teşkil etmemektedir.

Kaldı ki, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinde yer alan **daraltıcı yaklaşım** bizce yerinde değildir. Söz konusu madde, herkesin Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabileceğini hükme bağlamaktadır. Maddede geçen "Türkiye'nin taraf olduğu" ifadesi de burada oldukça önemlidir. Her

⁹⁰⁹ YALTI, Billur, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", s. 91.

⁹¹⁰ SAYGIN, Engin, "Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz, **TBB Dergisi**, S. 126, Y. 2016, ss. 211-234, s. 232.

⁹¹¹ Avusturya Yüksek Mahkemesinin, Avusturya Devleti'nin taraf olma iradesini ortaya koyduğu ancak prosedürü tamamlamadığı Çocuk Hakları Sözleşmesi'nde yer alan bir hakkın meşru beklenti oluşturduğuna ve bu hakkın ileri sürülebileceğine yönelik kararı için bkz. Teoh's Case; 95/013.

ne kadar iç hukuktaki onay prosedürü tamamlanmamış da olsa **Türkiye uluslararası hukuka göre bu Protokol'e taraf** olmuştur.⁹¹²

Sonuç olarak vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hakkında hem hapis cezası hem de para cezası uygulanan bir mükellef, iç hukuk yollarını tüketmesinin ardından konuyu çifte cezalandırılmama hakkı kapsamında bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne taşırsa Anayasa Mahkemesinin AİHM içtihadına uygun olarak karar vermesi yerinde olacaktır. Bu sayede mevzuatın da yeni içtihadına uygun şekilde değiştirilmesi sağlanabilecektir.

AYM, ithal edilen eşyaya ilişkin gümrük kıymetinin eksik beyan edildiği gerekçesiyle yapılan cezalı vergi tahakkukuna karşı açılan davanın reddedilmesi suretiyle aynı suçtan iki kez cezalandırılmama hakkının ihlal edildiğinin ileri sürüldüğü bir bireysel başvuruda AİHM'in yeni içtihadına aykırı yönde bir sonuca varmıştır.⁹¹³

Başvurucu şirketin ithalat işlemleriyle ilgili olarak incelenmesi sonucu, bazı gümrük beyannamelerinin gerçeğe aykırı şekilde doldurulduğu ve bu nedenle katma değer vergisi (KDV) kaybına yol açtığı tespit edilerek başvuru şirketine ek KDV ve ceza tahakkuk ettirilmiştir. Başvurucu şirket tarafından ek tahakkuk ve cezaya karşı dava açılmış, Vergi Mahkemesi davayı esastan reddetmiştir. Karar, Bölge İdare Mahkemesinin kararıyla onanmıştır. Karar düzeltme istemi de reddedilmiştir. Gerçeğe aykırı düzenlenen beyannameler nedeniyle başvuru şirketine yetkilileri hakkında Ağır Ceza Mahkemesinde ceza davası açılmıştır. Bunun üzerinde bireysel başvuruda bulunulmuştur. (parag. 5-11)

Başvurucu vekili, müvekkili şirketçe ithal edilen eşyaya ilişkin gümrük kıymetinin eksik beyan edildiği gerekçesiyle başvuru hakkında cezalı vergi tahakkuk ettirildiğini, şirket yetkilileri hakkında ceza davası açıldığını, 5326 sayılı Kanun'un 15. maddesine göre fiilin hem kabahat hem de suç olarak tanımlanması nedeniyle, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabileceğini, bu durumda Vergi Mahkemesinin Ceza Mahkemesindeki davayı bekletici mesele yapması gerektiği halde beklemeden davayı reddettiğini, bir suçtan iki ayrı yargılama yapılamayacağını, ceza verilemeyeceğini belirterek, Anayasa'nın 38. ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (Sözleşme) ek 7 No.lu Protokol'ün 4. maddesinde düzenlenmiş bulunan aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama

⁹¹² AYDIN, Öykü Didem, "Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, S. 4, ss. 121-170, s. 131.

⁹¹³ Bkz. 2014/72 başvuru numaralı ve 25.03.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve yargılamanın yenilenmesi talebinde bulunmuştur. (parag. 14)

AYM değerlendirmelerini şu şekilde sonuçlandırmıştır: "Ceza hukuku ve kabahatler hukukunun öngördüğü yasak ve yaptırımlar farklı hukuki yarar, konu ve unsurlara ilişkin olabilmektedir. Bu hallerde, "aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama" hakkından bahsedilmez. KDV para cezasına ilişkin vergisel kabahatin koruduğu hukuksal değer ile sahte olduğu ileri sürülen faturalara ilişkin ceza hukuku kapsamındaki "suç"un koruduğu hukuksal değerler farklılık arz etmektedir. Somut olayda, ilgililerin cezalandırılması amacıyla açılmış bir ceza davası ile şirket tarafından açılmış bir vergi davası bulunduğu, farklı iki disipline ait iki dava olması nedeniyle aynı "suçtan" dolayı iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama durumunun söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Derece mahkemesi kararlarında bariz takdir hatası veya açık keyfilik oluşturan herhangi bir durum da tespit edilememiştir. Açıklanan nedenlerle, başvuru tarafından ileri sürülen iddiaların kanun yolu şikâyeti niteliğinde olduğu, Derece Mahkemelerinin kararlarının bariz takdir hatası veya açık keyfilik de içermediği anlaşıldığından, başvurunun bu kısmının, diğer kabul edilebilirlik koşulları yönünden incelenmeksizin "açıkça dayanaktan yoksun olması" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir.

AYM her ne kadar **mevzuatımıza** ve AİHM'in **önceki içtihadında ortaya konan ilkelere uygun bir değerlendirme** yapmış olsa da, gelinen noktada artık mükellefler hakkında vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hem hapis cezası hem de para cezası uygulanmaması gerekmektedir. Hem mükellef hakları ve hem de AİHM içtihatları bunu gerektirmektedir. Ayrıca şunu de belirtmek gerekir ki, mevcut olayda cezalı ilave vergi tarhiyatının şirket adına, cezai sürecin ise şirket yetkilileri hakkında işletilmiş olması, bu ilkeden sapmaya gerekçe oluşturmamaktadır.

B. Mükellef Hakkında Aynı Olgulara Dayalı Olarak İki Farklı Cezai Nitelikteki Maddi Yaptırımın Uygulanmaması

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Vergi kaçakçılığı dolayısıyla mükellef hakkında hem hapis hem de para cezası uygulanmasını, non bis in idem ilkesine aykırı bulan ve içtihadını bu yönde değiştiren AİHM, **Ruotsalainen** davasında da görüldüğü üzere, mükellef hakkında aynı olgulara dayalı olarak iki farklı cezai nitelikteki maddi yaptırımın uygulanmasını da aynı ilkeye aykırı bulmaktadır.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Ruotsalainen davasında ortaya konan bu durumun Türk vergi sistemi açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. VUK m. 336 uyarınca tek bir fiil ile vergi ziyayı ve genel usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanı kesilecektir. Görüldüğü gibi bu halde Kanun **fikri içtimayı** kabul etmiş ve cezaları birleştirmiştir. Dolayısıyla mükellef aynı olgulara dayalı olarak iki kere para cezasına çarptırılmamaktadır.

Ancak bu durumun bir istisnası bulunmaktadır. VUK m. 353/10-2 uyarınca, özel usulsüzlük fiilleri sonucunda vergi ziyasının da ortaya çıkması halinde, **hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyayı cezası ayrı ayrı kesilecektir**. Burada kanun koyucu fikri içtimayı kabul etmemiştir. İşte 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gereken madde de budur.

Örneğin mükellef satmış olduğu bir malın karşılığında fatura düzenlenmemişse, bu fiil hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlük kabahatine yol açmaktadır. Dolayısıyla bu durumu tespit eden vergi dairesi mükellefe, hem vergi ziyayı ve hem de özel usulsüzlük kabahatlerinden ötürü para cezası kesecektir.

7 Nolu Protokol'ün 4. maddesinin kapsamı sadece cezalara ilişkindir. Ceza kavramı da 6. maddedeki anlamıyla uygulanmaktadır. Dolayısıyla vergi kabahatlerinin söz konusu Protokol'ün kapsamında kalıp kalmadığının değerlendirilmesinde, 6. maddenin kapsamında kalıp kalmadığı belirleyici olmaktadır.

Daha önce üzerinde durulan Bendenoun davasında Mahkeme ilk olarak, başvuranın suçlandığı konunun sadece belirli mükellefler için mi yoksa tüm mükellefleri mi kapsamına aldığını araştırmıştır ve söz konusu bu düzenlemenin tüm vergi mükelleflerini kapsamına aldığını tespit etmiştir. İkinci olarak, vergi cezalarının temel amacı üzerinde durulmuş, vergi cezalarının, maddi zararın giderilmesinden ziyade tekrar suç işlenmesini önlemesi amacını taşıdığı vurgulanmıştır. Üçüncü olarak da, söz konusu cezaların, hem önleme hem de cezalandırma amacı taşıyan bir genel kural kapsamında uygulandığına değinilmiştir. Son olarak para cezası miktarı değerlendirilmiş ve miktarının oldukça yüksek olmasının cezai karakteri vurguladığı belirtilmiştir.

Dolayısıyla her ne kadar mevzuatımızda vergi kabahati olarak geçse de, vergi para cezaları, Bendenoun kararındaki kriterler çerçevesinde, cezai yaptırım şeklinde uygulandıklarından ceza olarak kabul edilecek ve mükellefler aynı olgulara dayanan ve cezai nitelikte olan para cezasına çarptırıldığı vakit, non bis in idem ilkesinin korumasından faydalanabilecektir.

Buradan hareketle VUK m. 353/10-2, AİHS'e ek 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesine aykırıdır. Mükellefin satmış olduğu bir malın karşılığında fatura düzenlememesi neticesinde, hem vergi ziyayı hem de özel usulsüzlükten ötürü cezalandırılması, çifte cezalandırma olarak kabul edilecektir. Çünkü aynı olguya dayanan tek bir fiil neticesinde iki farklı para cezası uygulanmaktadır.

Daha önce de üzerinde durulduğu gibi, Türkiye 7 Nolu Protokol'ün onay sürecini henüz tamamlamamıştır. Ancak tarafı olduğu Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nde de bu ilke düzenlenmektedir. Yine bu ilke Anayasamızda düzenleme bulan hukuk devleti ilkesinin de gereklerindedir. Bu bağlamda kanun koyucunun genel ilke ve AİHM içtihatları çerçevesinde VUK'da gereken düzenlemeyi yapması ve fikri içtimayı, özel usulsüzlük ve vergi ziyayının bir arada bulunduğu durumlarda da uygulaması yerinde olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL VE AİLE HAYATINA SAYGI HAKKI VE VERGİLENDİRME

I. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkı

Bu bölümde sırasıyla; özel ve aile hayatına saygı hakkının önemi, özel ve aile hayatına saygı hakkının uygulanma alanı ve unsurları, son olarak da AİHM'in özel ve aile hayatına saygı hakkı ihlali iddiasıyla açılan davaları inceleme yöntemi açıklanacaktır.

A. Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkının Önemi

Sözleşmenin "Özel ve aile hayatına saygı hakkı" başlıklı 8. maddesi şöyledir: *"1. Herkes özel ve aile hayatına, konutuna ve yazışmasına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir.*

2. Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir."

Görüldüğü gibi, maddenin ilk fıkrasında koruma altına alınmış olan hak ve özgürlükler belirtilmiş; ikinci fıkrasında da bunların mutlak olmadığı yani **müdahalelere tabi tutulabileceği** öngörülmüştür. Yine bu fıkrada hangi hallerin varlığı halinde müdahalenin meşru kabul edilebileceği tek tek sayılmıştır.

8. maddenin temel amacının bireyin kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı korunması olmasına karşın Mahkeme, bu maddenin içindeki değerlere etkili bir biçimde saygı gösterilmesinin doğasında bulunan bir takım **pozitif yükümlülükler** de olabileceğini belirtmiştir.⁹¹⁴ Bu bağlamda devletin öncelikle, bir bireyin aile ve özel hayatına keyfi olarak **negatif müdahalede bulunmama** yükümlülüğü bulunmaktadır.⁹¹⁵ Ancak buna ilave olarak, bu hükümde belirtilen çok çeşitli kişisel haklara saygı göstermek için pozitif davranması zorunluluğu da olabilir. Mahkemeye

⁹¹⁴ Bkz. Kroon v. Hollanda; 27 Ekim 1994; para. 31.

⁹¹⁵ MATEFI, Roxana ve BARSAN, Magdalena, "The Respect of Private Life-A Fundamental Right for a Person", **A Journal of Social and Legal Studies**, Vol. I, No. 1/2014, ss. 23-30, s. 25.

göre pozitif bir yükümlülüğün olup olmadığını belirlemek için devlet, toplumun genel çıkarları ve bireyin çıkarları arasında adil bir dengenin kurulup kurulmadığına bakmalıdır.⁹¹⁶

Mahkeme bu görüşünü X ve Y v. Hollanda (26 Mart 1985) davasında şu şekilde dile getirmiştir: *“(8. Madde) sadece devleti... müdahale etmekten kaçınmaya zorlamaz; bu aslen negatif taahhüdün yanı sıra, özel hayata ve aile hayatına etkin biçimde saygı gösterilmesinin doğasında olan pozitif yükümlülükler de olabilir... Bu yükümlülükler, bireylerin kendi aralarındaki ilişkiler alanında bile, özel hayata saygı gösterilmesini sağlayacak önlemler almayı içerebilir.”*⁹¹⁷

Bu hak ayrıca, 10 Aralık 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 12. maddesiyle şu şekilde; *“Kimsenin özel yaşamına, ailesine konutuna ya da haberleşmesine keyfi olarak karışılmaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin bu gibi karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunmaya hakkı vardır.”* ve 1966 tarihli Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nin 17. maddesiyle şu şekilde; *“1. Hiç kimsenin özel ve aile yaşamına, konutuna veya haberleşmesine keyfi veya hukuka aykırı olarak müdahale edilemez; onuru veya itibarı hukuka aykırı saldırılara maruz bırakılmaz.*

2. Herkes bu tür saldırılara veya müdahalelere karşı hukuk tarafından korunma hakkına sahiptir.” koruma altına alınmıştır.

B. Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları

8. maddede kişiler, bireysel yaşamlarının çeşitli konuları bakımından koruma altına alınmıştır. 8. madde, geniş bir yelpazeyle, özel hayat, aile hayatı, konut ve yazışmalar gibi pek çok kişisel konuya saygı gösterilmesini öngörmektedir. Mahkeme de bu konularda yapmış olduğu tanımlamalarda, otonom kavramlar doktrinini de göz önüne alarak, oldukça esnek bir yaklaşım göstermektedir.⁹¹⁸ Bu kavramların tanımı madde metninde yer olmadığından AİHM 8. maddenin uygulamasında, önüne gelen her somut olayı kendine özgü koşulları içinde değerlendirmektedir.

Sözleşme sürekli gelişmekte olduğundan dinamik bir biçimde yorumlanması gerekmektedir. Bu nedenle AİHM pek çok kez sözleşmenin "yaşayan bir araç" olduğuna değinmiştir.⁹¹⁹ Böylece sözleşme zaman içinde değişme göstermektedir.

⁹¹⁶ KILKELLY, Ursula, *Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz*, İnsan Hakları El Kitapları No. 1, Almanya, 2001, s. 35-36.

⁹¹⁷ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 35-36.

⁹¹⁸ HARRIS, David ve diğerleri, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford, Second Edition, 2009, s. 361.

⁹¹⁹ Bkz. Tyrer v. Birleşik Krallık; 25 Nisan 1978; parag. 31.

Örneğin, sözleşmede güvenli bir çevre diye ayrıca bir hak olmamasına rağmen, mahkeme özel, aile ve ev yaşamlarını korumak için kişinin güvenli bir çevreye gereksinimi olduğunu kabul etmiş ve bu haklara güvenli çevreyi de dahil etmiştir.⁹²⁰ Bu durumda mahkemenin yaptığı yeni haklar yaratmak değil, var olan hakların kapsamalarını genişletmektir.⁹²¹

Söz konusu korunan menfaatlerin bazılarının öznesi, aile hayatının korunmasında olduğu gibi, sadece gerçek kişiler olmasına karşın; konuta saygı hakkının öznesi hem gerçek hem de tüzel kişilerdir.⁹²²

Şimdi sırasıyla; özel hayat, aile hayatı, konut ve haberleşmenin korunması kavramları üzerinde durulacaktır:

1. Özel Hayatın Korunması

En geniş anlamıyla özel yaşam kavramı, devletin, bireylere mümkün olduğunca az müdahalede bulunması, her bireyin kendi uygun gördüğü biçimde gelişmesine izin vermesi ve fikirlerinin kabul edilmesidir. Bu nedenle özel yaşam kavramı klasik bir sivil haklar olgusu olan devletin, mutlak bir gerekçesi olmadığı sürece özel alana karışmasına izin verilmemesini içerir.⁹²³

AIHM'ye göre özel hayat, bütün unsurlarıyla tanımlanamayacak geniş bir kavramdır.^{924 925} Ancak bu kavram, açık bir biçimde mahremiyet hakkından daha geniştir ve herkesin özgür olarak kişiliğini oluşturmasını ve geliştirmesini sağlayan bir alan içerir.⁹²⁶

Mahkemeye göre özel hayat kavramı bireyin şahsi yaşamını seçimine göre yaşadığı iç dünyası ile sınırlanamaz ve dış dünya dışarıda bırakılamaz. Bu doğrultuda, özel yaşam hakkı, diğer insanlarla ilişki kurmayı ve geliştirmeyi de bir dereceye kadar kapsamına almaktadır. Dolayısıyla bireyin profesyonel ve ticari yaşamı da özel yaşam hakkının kapsamına girmektedir.⁹²⁷ Bu anlamda Sözleşmenin 8. maddesinde geçen özel yaşam kavramı mesleki ve ticari faaliyetleri; konut kavramı da mesleki ve ticari yerleri kapsamına almaktadır.^{928 929}

⁹²⁰ Bkz. Guerra v. İtalya; 19 Şubat 1998.

⁹²¹ COOPER, Jonathan, "Özel ve Ailevi Yaşama Saygı Hakkı (İHAS madde 8)", *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı*, Barolar Birliği Yayınları: 97, Ankara, ss. 117-131, s. 125.

⁹²² ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, "a.g.m.", s. 158.

⁹²³ COOPER, Jonathan, a.g.e., s. 118

⁹²⁴ MATEFI, Roxana ve BARSAN, Magdalena, a.g.m., s. 25.

⁹²⁵ Bkz. Costello Roberts v. Birleşik Krallık davası, 25 Mart 1993; parag.36.

⁹²⁶ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 16-17.

⁹²⁷ POPESCU, Ramona Delia, "Constitutionalisation of Civil Law: The Right to Respect for Private Life and Human Dignity", *Agora International Journal of Juridical Sciences*, No. 1 (2013), ss. 150-156, s. 151.

⁹²⁸ Bkz. Niemietz v. Almanya; 16 Aralık 1992; parag. 29-32.

⁹²⁹ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 166.

Örneğin; özel haberleşmeye müdahale amaçlı gizli teknolojik aletlerin kullanılması özel hayatın kapsamına girmektedir. Dolayısıyla bireyin gerek özel yaşamıyla ilgili gerekse de iş hayatıyla ilgili yapmış olduğu telefon görüşmelerinin dinlenmesi özel yaşama müdahale teşkil edecektir.⁹³⁰ Yine devletin bireyler hakkında rızası olmaksızın kişisel veri toplaması da özel hayatla yakından ilgili bulunmaktadır.⁹³¹

2. Aile Hayatının Korunması

Bu kavram, sosyal ve yasal değişiklikleri göz önünde bulunduracak biçimde her geçen gün gelişmeye devam etmektedir. AİHS hazırlandığından beri aile hayatı kavramında hızlı bir değişim yaşanmıştır. Bu nedenle Mahkeme özel hayat konusunda olduğu gibi, modern aile düzenlerinin çeşitliliğini, boşanmanın sonuçlarını ve tıbbi gelişmeleri göz önünde bulundurarak, aile hayatının yorumuna karşı esnek bir yaklaşım benimsemektedir.⁹³²

Bireyin aile hayatına saygı hakkı çerçevesinde ele alınan aile kavramı da, tıpkı Sözleşme'deki çoğu kavram gibi otonom bir kavramdır.⁹³³ Mahkeme içtihatları uyarınca, nikahlı kadın-erkek birlikteliği olan hukuki aile (de jure) yanında, nikahsız olarak birlikte yaşayan kadın-erkek birlikteliği de (de facto) bu hakkın koruması kapsamındadır.^{934 935}

Komasyon ve Mahkeme, gerçek bir aile hayatının varlığını araştırırken, ilgililer arasındaki kan bağı derecesi ile birlikte, bireysel ve insancıl ilişkilerin gerçek bir aile hayatını gösterir olmasını; birlikte yaşamak, duygusal bağlantı, iktisadi bağımlılık gibi hususları da göz önünde bulundurmaktadır.^{936 937}

3. Konut ve Haberleşmenin Korunması

Genel olarak 8. maddedeki anlamına göre konut, kişinin yerleşik olarak yaşadığı yerdir. Dolayısıyla yaşanan bütün yerler konut olarak değerlendirilmeye müsaittir.⁹³⁸ Kişiler özel yaşamlarını nerede sürdürüyorlarsa orası onların konutunu oluşturmaktadır. Buna ilave olarak, daha önce de üzerinde durulduğu gibi, mesleki ve ticari faaliyetlerin sürdürüldüğü yerler de 8. madde anlamında konut sayılmış ve korumadan faydalandırılmıştır.⁹³⁹

⁹³⁰ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 19-20.

⁹³¹ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 21.

⁹³² KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 26.

⁹³³ Bkz. Cruz Varas et autres v. İsveç; 20 Mart 1991; parag. 87-88.

⁹³⁴ Bkz. Marckx v. Belçika; 13 Haziran 1979; parag. 31.

⁹³⁵ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 336.

⁹³⁶ Bkz. Beldjoudi v. Fransa; 26 Mart 1992; parag. 71, 79.

⁹³⁷ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 338.

⁹³⁸ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 33.

⁹³⁹ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 340-340.

Bir kişinin haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkı ise, kesintiye uğramadan ve sansür edilmeden başkalarıyla iletişim kurma hakkıdır. Tıpkı konutun kelime anlamının genişletildiği gibi, haberleşme kavramının da kapsamı, teknolojiye gelişmelere ayak uyduracak şekilde genişlemektedir. Ancak uygun koruma düzeyi, söz konusu haberleşme yöntemine ve haberleşenlerin kimliğine göre değişebilmektedir. Örneğin Mahkeme, avukatlar ve müvekkileri, özellikle de gözaltındaki kişiler arasındaki mektuplara ve diğer haberleşme yöntemlerine sağlanan korumanın çok büyük olduğunu açıkça ifade etmiştir.⁹⁴⁰

C. Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkına Müdahaleye İzin Verilen Durumlar

8. maddenin ilk fıkrası tarafından koruma altına alınmış bulunan haklara yapılan herhangi bir müdahalenin Sözleşme'ye uygun olması için, 2. fıkra da belirtilen bütün kriterlere uyulmalıdır. Bu bağlamda; müdahale kanunlara uygun olmalı, ikinci fıkra da belirtilen meşru amaçlardan birini gütmeli ve demokratik bir toplumda gerekli olup söz konusu amaçla oranlı olmalıdır. Bir başka ifadeyle devlet bu haklara; yasallık, gereklilik, ölçülü/orantılı olma ve ayrımcı olmama ilkeleri temelinde müdahalede bulunabilir.⁹⁴¹

AİHM'in önüne gelen olayda öncelikle şikayetin, maddenin birinci paragrafının kapsamına girip girmediğini belirlemesi, ardından hakka herhangi bir müdahalenin olup olmadığını incelemesi ve eğer varsa, devletin söz konusu müdahaleyi yasallık, gereklilik, ölçülülük/oranlilik ve ayrımcı olmama ilkeleri esasında haklı gösterip gösteremediğini tespit etmesi gerekmektedir.⁹⁴²

Oranlilik (ölçülülük) ilkesinden Sözleşme metninde bahsedilmemektedir. Ancak bu ilke AİHM uygulamalarında dikkate alınmaktadır. Oranlilik (ölçülülük), varılmak istenen amaç ile kullanılan araçlar arasında makul bir ilişki olmasını gerektirir. Bu noktada Mahkemenin yapması gereken, meşru bir kamu politikasını destekleyen bir müdahalenin, uygulamada kabul edilemez derecede geniş olup olmadığını veya bazı kişilere makul olanın ötesinde, aşırı bir yük yükleyip yüklenmediğini belirlemektir.^{943 944}

İhlal direk ayrımcılıkla ilgili olmasa da, herhangi bir Sözleşme hakkına müdahalenin yasallığını değerlendirme testinin bir parçası olarak ayrımcılık konusu göz önüne alınmalıdır. Genel bir ilke olarak, mevcut şartlar altında kişilere farklı

⁹⁴⁰ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 34-35.

⁹⁴¹ COOPER, Jonathan, a.g.e., s. 121.

⁹⁴² COOPER, Jonathan, a.g.e., s. 117-118.

⁹⁴³ Sporrng ve Lonroth v. İsveç; 23 Eylül 1982.

⁹⁴⁴ COOPER, Jonathan, a.g.e., s. 130.

muamelede bulunmanın orantısız olduğu hallerde farklı muamele ayrımcılık olarak kabul edilir. Bilindiği gibi ayrımcılık yasadışıdır.⁹⁴⁵

Özetle, aşağıda sırasıyla açıklandığı üzere AİHM, özel ve aile hayatına saygı hakkı ihlali iddiasıyla açılan davalarda, öncelikle müdahalenin yasayla öngörölmüş olması, ikinci olarak meşru amaç taşıması ve son olarak da demokratik bir toplumda gerekli olması kriterlerini göz önünde bulundurmaktadır.

1. Müdahalenin Yasayla Öngörölmüş Olması

Mahkeme incelemeye, müdahalenin iç hukukta bir dayanağının olup olmadığını araştırmakla başlamaktadır. Dolayısıyla yasal bir düzenlemenin bulunmadığı veya mevcut düzenlemenin yetersiz olduğu durumlarda sorun yaşanabilmektedir. Bu noktada unutulmaması gereken konu, mülkiyet hakkı bahsinde de üzerinde durulduğu gibi, yasa kavramının sadece yazılı hukuku değil aynı zamanda yazılı olmayan hukuku da kapsamına aldığıdır.

Mahkeme, çoğu zaman tekrarladığı gibi, yalnızca bir yasa hükmünün bulunmasını hiçbir zaman yeterli görmemektedir. Özel ve aile hayatına yapılan bir müdahalenin öngörülebilir, ulaşılabilir ve açık bir yasa hükmüyle gerçekleştirilmesi; keyfi müdahalelere olanak tanımaması zorunludur. İlgili kişilerin, belirli bir hareketlerinin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde önceden tahmin edebilmesi son derece önemlidir.

Yasalarla özel olarak yetki verilmemiş idari uygulamalarla veya bağlayıcı olmayan rehber kurullarla düzenlenen önlemler müdahalenin yasayla öngörölmüş olma koşulunu yerine getirmede yetersiz kalmaktadır. Zira idari bir uygulamanın yeterli teminatları sağlaması son derece zordur. Örneğin, Malone-Birleşik Krallık (2 Ağustos 1984) davasında telefon görüşmelerine müdahale etme yetkisinin yasal dayanağının olup olmadığını değerlendirdiği aşamada, telefonların dinlenmesinin detayları yayımlanmamış olan idari uygulamalarla özel olarak yasalarla verilmiş yetki olmadan gerçekleştirilmesini Mahkeme, kapsamı veya yöntemi konusunda yeterince açıklık olmadığı gerekçesiyle haklı bulmamıştır. Zira bu bir idari uygulama olduğu için, herhangi bir zamanda değiştirilebilirdi.⁹⁴⁶

2. Müdahalenin Meşru Bir Amaç Taşması

Yasal dayanağı olan müdahale aynı zamanda meşru bir amaç doğrultusunda gerçekleştirilmelidir. Sözleşme, meşru amaç taşıdığı kabul edilen hususları tek tek ve sınırlı sayıda belirlemiştir.

⁹⁴⁵ COOPER, Jonathan, a.g.e., 131.

⁹⁴⁶ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 43-44.

Özel ve aile hayatına saygı hakkına, Sözleşmenin 8. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan şu hallerde müdahale edilebilir: Ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması.

AIHM pek çok kararında, **bu istisnaların dar yorumlanması gerektiğini** vurgulamıştır.⁹⁴⁷ Dolayısıyla sınırlamaya ancak madde metninde öngörölmüş olan istisnai hallerde başvurulabilir. Bu noktada yapılacak yorumun dar tutulması, bireyin haklarının korunmasında oldukça önemlidir. Geniş yorum yöntemiyle madde metninin kapsamının belirlenmesi ve bu şekilde hakka müdahalede bulunulması, hak ihlali doğurabilecektir.

Alınan önlemlerin 8. madde ile uyumlu olup olmadığı değerlendirilirken, ilgili devlete belirli bir takdir yetkisi verilmiştir. Ancak Mahkeme, bunun sözleşmecî devletlere sınırsız bir takdir yetkisi vermediğini belirtmiş ve Mahkemenin, devletlerin Sözleşme'nin yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamaktan sorumlu olduğunu ifade etmiştir.⁹⁴⁸ Bu nedenle, 8. madde söz konusu olduğunda, Sözleşme haklarından birine müdahalenin 8. maddenin 2. fıkrası kapsamında haklı olup olmadığını belirleme konusunda nihai karar verme rolünü Mahkeme üstlenmiştir. Dolayısıyla ulusal takdir yetkisi, Avrupa denetlemesiyle el ele düşünölmelidir.⁹⁴⁹

Devletler, meşru amacı belirleme noktasında, kavramların da elverdiği şekilde, geniş bir takdir yetkisiyle hareket etmektedir. Bu nedenle, Mahkeme önüne gelen uyuşmazlıklarda devletler, müdahalenin meşru bir amaç taşıdığını ispatlamada zorlanmamaktadır. Vergiye ilişkin davalar dahil olmak üzere çoğu davada, devletin ileri sürdüğü iddialar kapsamında özel ve aile hayatına saygı hakkına yapılan müdahalenin meşru bir amaçla yapıldığı tespit edilmektedir. Bu nedenle asıl ihlal kararları çoğunlukla, aşağıda incelenecek olan, müdahalenin demokratik bir toplumda gerekli olması kriterine dayanılarak verilmektedir.

3. Müdahalenin Demokratik Bir Toplumda Gerekli Olması

8. maddeyle ilgili olarak Mahkeme tarafından yapılan ve kararı etkileyen en önemli değerlendirmeler bu aşamada gerçekleştirilmektedir. Bu kriterin daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle bünyesinde barındırdığı "demokratik toplum" ve gereklilik" kavramlarının netliğe kavuşturulması gerekmektedir.

Öncelikle AIHM'in demokratik bir toplum ile neyin kastettiğine değinmeliyiz. Mahkeme *Handyside v. Birleşik Krallık* (7 Aralık 1976) davasında, demokratik

⁹⁴⁷ Bkz. *Funke v. Fransa* davası (25 Şubat 1993; parag. 55) ve *Andre ve Another v. Fransa* davası (24 Temmuz 2008; 24 Ekim 2008 final; parag. 40).

⁹⁴⁸ Bkz. *Handyside v. Birleşik Krallık*; 7 Aralık 1976; parag. 48-49.

⁹⁴⁹ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 10-11.

toplumun değerlerini; çoğulculuk, hoşgörü ve açık fikirliliğe saygı duyan, vatandaşların haklarını buna karşı olan müdahalelere karşı koruyan toplum olarak sıralamıştır. Yine Mahkeme, ifade özgürlüğü, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü ile adil yargılanma hakkını demokratik toplumun kurucu unsurları arasında kabul etmektedir.⁹⁵⁰

Gereklilik nedir? sorusunun cevabını Mahkeme, Handyside v. Birleşik Krallık (7 Aralık 1976) davasında şöyle vermiştir: *“Bu ‘vazgeçilmez’ ile eşanlamlı değildir... ‘kabul edilebilir’, ‘normal’, ‘yararlı’, ‘makul’ veya ‘arzu edilen’ ifadeleri kadar esnekliği de yoktur.”* Mahkeme, Olsson-İsveç (24 Mart 1988) davasında bu konuyu daha da detaylı olarak şöyle ele almıştır: *“... gereklilik kavramı, müdahalenin acil bir sosyal ihtiyaca yanıt verdiğini ve özellikle ulaşılmaya çalışılan meşru amaçla orantısız olduğunu ima etmektedir.”* Görüldüğü gibi “gerekli” ifadesinin aşırı sınırlı veya genel yorumları, orantısallık politikası güden Mahkeme tarafından reddedilmiştir.⁹⁵¹

Bu bağlamda demokratik bir toplumda zorunluluk, kaçınılmaz demek değildir. Aynı şekilde makul veya istenilen de demek değildir.⁹⁵² Kastedilen, **acil bir toplumsal gereksinimdir** ve bu acil gereksinim, başlıca özellikleri hoşgörü ve geniş fikirlilik olan demokratik bir toplumun gereklilikleriyle bağdaşmalıdır.^{953 954}

İlaveten Mahkeme, ulusal kararların 8. madde ile uyumlu olup olmadığını değerlendirirken, birey hakları ile devletin çıkarlarının dengelenmesi anlamına gelen **orantısallık testini** uygulamaktadır. Genel olarak orantısallık prensibi, insan haklarının mutlak olmadığını ve birey haklarının kullanılmasının her zaman genel kamu yararı ile dengelenmesi gerektiğini belirler. Sözleşme'nin bütününün doğasında, kamu yararının oluşturduğu talepler ile bireyin temel haklarının korunmasının gerekleri arasında adil bir denge oluşturma çabası vardır. Ancak Mahkemenin, ulusal mahkemelerin aldığı kararlar konusunda temyiz merci olmadığı unutulmamalıdır. Bu nedenle herhangi bir davanın esasına yönelik görüşünü bildirmekten kaçınır. Mahkemenin üstlendiği rol yalnızca, davaya bir bütün olarak bakarak, yetkililerin davaya neden olan önlemleri almak için “ilgili ve yeterli nedenlere” sahip olup olmadığını ele almaktır.^{955 956}

⁹⁵⁰ SOYGÜT ARSLAN, Mualla Buket, “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mialhe/Fransa Kararı”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 8, S. 16, Güz 2009, ss. 159-171, s. 167.

⁹⁵¹ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 53.

⁹⁵² Bkz. Sunday Times v. Birleşik Krallık; 26 Nisan 1979.

⁹⁵³ Bkz. Handyside v. Birleşik Krallık; 7 Aralık 1976.

⁹⁵⁴ COOPER, Jonathan, a.g.e., s. 129.

⁹⁵⁵ Bkz. Olsson v. İsveç; 24 Mart 1988.

⁹⁵⁶ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 54-56.

II. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Özel ve Aile Hayatına Saygı Hakkına İlişkin Kararları

Mükelleflerin, konut veya işyerinin aranması, arama sırasında birtakım belgelere el konulması, iletişimlerinin dinlenmesi çerçevesinde, özel ve aile yaşamlarına saygı haklarına müdahalelerde bulunulabilmektedir.

Bu hak vergisel işlemler bakımından son derece önem arz etmektedir. AİHM'in önüne taşınan ve vergiye ilişkin olan 8. madde ihlali iddiaları, ya **maddi vergi hukukundan** ya da **vergilendirme usulünden** doğmaktadır. Genellikle vergilendirme usulüne ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıklar, vergi idaresinin bilgi edinme işlemleri sırasında sebebiyet verdiği hak ihlallerinden kaynaklanmaktadır.⁹⁵⁷

Vergiye ilişkin olmak üzere, devletin bireyler hakkında rızası olmaksızın kişisel veri toplaması da özel hayatla yakından ilgili bulunmaktadır.⁹⁵⁸ Bu noktada, vergi makamlarının kişisel harcamaların detaylarını ve dolayısıyla da özel hayatın detaylarını açıklama zorunluluğu getirmesinin özel hayata saygı hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu X v. Belçika (9804/82; 7 Aralık 1982) kararında gündeme gelmiş ve yapılan başvuru kabul edilemez bulunmuştur. Olayda vergi idaresi başvurandan, gayrimenkul satışından elde etmiş olduğu geliri nasıl ve nereye harcadığı konusunda bilgi talebinde bulunmuştur. Başvuran da bu talebin özel yaşam hakkını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Komisyon hiç duraksamaksızın vergi idaresinin başvurucudan, vergi tarhiyat riski taşıyır şekilde, özel harcama belgelerini isteme yetkisinin özel yaşam hakkına müdahale olduğunu kabul etmektedir. O halde, bu müdahalenin m. 8/2'ye uygun olup olmadığı değerlendirilmelidir. İhtilaf konusu mevzuatın amacı verginin doğru bir biçimde toplanması, vergi kaçakçılığının ve dolandırıcılığının önlenmesidir. Komisyon bu müdahalenin ülkenin ekonomik refahının sağlanması için gerekli bir önlem olarak değerlendirilmemesi için hiçbir sebep görememektedir. Burada karar verilmesi gereken ana problem, verginin doğru toplanması, demokratik bir toplumda başvurucunun bir vergi yükümlüsü olarak vergi idaresine malvarlığını ne yönde kullandığı hakkında beyanda bulunması ve gerektiğinde bunu kamusal bir oturumda sunmasını gerektirip gerektirmediği veya ne oranda gerektirdiğidir. Burada Komisyon, bu vergi kontrol önleminin mevzuatın amacıyla, yani kamu yararıyla orantılı olup olmadığını belirlemelidir. Komisyon başvurucunun harcadığını ispatlayamadığı ya da ispat etmek istemediği

⁹⁵⁷ SOYGÜT ARSLAN, Mualla Buket, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mialhe/Fransa Kararı", s. 169.

⁹⁵⁸ KILKELLY, Ursula, a.g.e., s. 21.

nakit miktarın çok yüksek olduğunu göz önüne alarak, vergi idaresinin, söz konusu paranın faiz geliri getirmeyecek şekilde harcandığını ortaya koymak için, özel yaşamı ile ilgili olsa bile, harcama ayrıntılarını istemesinin meşru olduğu sonucuna varmıştır.⁹⁵⁹

Değınilebilecek bir diğler önemli kabul edilebilirlik kararı da Wypych v. Polonya (2428/05; 20 Ekim 2005)'dir. Başvuran Ekim 2002 belediye seçimlerinde 4 yıllığına belediye meclisine seçilmiştir. 3 Ocak 2003 tarihinde Yerel Yönetimler Kanunu'nda değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklik uyarınca belediye meclis üyelerine mali durumları ve mülkiyet portföyleri hakkında kamuya bilgi açıklama yükümlülüğü getirilmiştir. Söz konusu beyanların yerel meclis başkanına verilmesi ve internet üzerinden kamusal bilgi bültenin vasıtasıyla kamuya açıklanması öngörölmüştür.

Wypych, bu türden bilgilerin açıklanması halinde siyasi olarak tacize uğrayabileceğini, ailesinin ve kendisinin hırsızlık tehditleriyle karşılaşabileceğini ileri sürmüştür. Ayrıca bilgi vermeme hakkının bulunduğunu lakin bu durumda da meclis üyesi maaşını alamayacağını ifade etmiştir. Yolsuzlukla mücadele amacıyla getirilen bir yasanın, beyanda bulunmaması durumunda dahi işe devamına engel bir düzenleme getirmemesinin mantıksız olduğunu vurgulamıştır. Wypych, sonuçta mal beyanında bulunmamış ve maaşı kesilmiştir.

Başvuran, ilgili düzenlemelerin özel yaşam ve aileye saygı hakkını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. AİHM, başvuruyu açıklanacak gerekçelerle kabul edilemez bulmuştur. Mahkemeye göre özel yaşam dar yorumlanmamalıdır. Ayrıca, bu hak kişinin diğler insanlarla ilişki kurma ve geliştirme hakkını da kapsamaktadır. Bu bağlamda Mahkemeye göre, kişinin profesyonel veya işle ilgili olan faaliyetlerini özel yaşam kavramının dışında bırakmayı haklı kılacak hiçbir sebep bulunmamaktadır.

Mahkeme, geniş bir yorumlamayla, ilgili yasa uyarınca başvurudan istenilen bilgilerin onun gizlilik hakkının kapsamında kaldığını ve başvuranın özel hayatına yapılan bir müdahalenin mevcudiyetini belirtmiştir. Ardından söz konusu bu müdahalenin m. 8/2 anlamında meşru olup olmadığı ve demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığı değerlendirilmiştir. Yasayla öngörölmüş olan bu müdahalenin, suç işlenmesinin önlenmesi ve yerel idarelerde meşruluğun sağlanması meşru amaçlarını taşıdığına kanaat getirilmiştir. Zira yasa, belediyede yolsuzluğun önlenmesi gayesiyle yürürlüğe sokulmuştur.

⁹⁵⁹ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 171.

Ardından Mahkeme, belediye meclis üyelerinin özel yaşam haklarına yapılan müdahalenin demokratik toplum gereklerine uygun olup olmadığını değerlendirmiştir. Mahkeme, belediye meclis üyeliğinin isteğe bağlı bir pozisyon olduğunun ve kişilerin kendi istekleri doğrultusunda seçime katıldıklarının altını çizmiştir. Böyle bir görevin kişilere yerel politikalara aktif katılım gibi belirli avantajları olmaktadır. Bununla birlikte böyle görevlerin kamusal sorumluluklar ve bazı kısıtlamalar getirmesi de olasıdır. Sonuç olarak, bir kişinin özel yaşama ilişkin makul beklentisi önemli olabilir, ancak bu her zaman zorunlu ve kesin bir faktör değildir.

Söz konusu yasanın eşin malvarlığının da açıklanması yükümlülüğü getirmesi konusunda da Mahkeme, meclis üyelerinin eşlerinin adıyla malların gizlenmesinin önlenmesi amacına hizmet ettiğini ifade etmiştir. Mahkemeye göre bu makuldür.

Sonuç itibarıyla AİHM, Polonya'nın ekonomik durumunu da göz önünde bulundurarak, 10.000 PLN üzerindeki malların bildirilmesi yükümlülüğünün aşırı olmadığına, beyannamelerin internet üzerinden açıklanmasının denetimi ve etkinliği sağladığına, toplumun yerel yönetimlerin şeffaflığı konusunda meşru bir menfaati bulunduğuna, bu nedenle başvurunun kabul edilemez olduğuna oybirliğiyle karar vermiştir.

Devletler, vergi hukukuna ilişkin olarak, bilgi toplama aracılığıyla kimi zaman özel hayata müdahalede bulunabilmektedir. Özel hayata saygı hakkı kapsamında hem bilgi toplanması, hem toplanan bilgilerin saklanması ve hem de bunların kamuoyuyla paylaşılması konuları önem taşımaktadır. Özellikle de **vergi mahremiyeti konusu ile özel yaşam hakkı** birbiriyle bağlantılıdır.

Wypych davasının tartışmaya açtığı konu siyasi kimlik taşıyanların vergi mahremiyetinin nasıl değerlendirileceğidir. Bu kişilerin mahremiyeti ya normal mükellefler gibi kabul edilecek ya da mahremiyet daha **dar** bir şekilde yorumlanacaktır. Mahkeme bu noktada, demokratik toplum gereklilikleri ve şeffaflık ilkesinin siyasilerin vergi mahremiyetinin diğer kişilerden farklılaşması gerektiği kanaatindedir. Kanımızca da doğru olan bu yaklaşım gereğince, siyasi organlarda görev alan kişilerin özel yaşam hakları sıradan vergi mükelleflerine kıyasla daha sınırlandırılabilir niteliktedir.⁹⁶⁰

İdarenin şeffaflığının sağlanması amacıyla belirli idari görevlilere, malvarlıklarını kamuoyuyla paylaşma yükümlülüğü getirmesi vergi mahremiyetlerini ve özel yaşam haklarını ihlal etmemektedir. Bu şekilde idarecilerin görevde oldukları

⁹⁶⁰ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 175.

süre içerisinde malvarlıklarında meydana gelen değişimler rahatlıkla izlenebilecek, yaşanan tereddütler giderilebilecek ve yolsuzlukla etkin mücadele sağlanabilecektir.

A. Vergi Suçunun Ortaya Çıkartılabilmesi İçin Mükellefin İletişiminin Dinlenebilmesi

HUVIG v. FRANSA DAVASI (24 Nisan 1990):

Olay: Bay Huvig emekli olmadan önce eşinin yardımıyla sebze ve meyve toptancılığı yapmaktaydı. Vergi dairesi başvuran ve başka iki kişi hakkında muhasebe hileleri yapmak suretiyle vergi kaçırıldığı iddiasıyla girişim başlatmış ve özel görüşmeleri de dahil olmak üzere tüm telefon konuşmalarının dinlenip kaydedilmesine karar verilmiştir. Mahkeme başvuruları hapis cezasına çarptırmıştır.

Başvuranlar iç hukuk yollarından bir sonuç elde edememiştir. Bunun üzerine, diğer ihlal iddialarına ek olarak, vergi kaçakçılığı suçunun tespiti için gerçekleştirilen telefon konuşmalarının dinlenmesinin özel yaşam hakkını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: AİHM, Sözleşmenin 8. maddesinin 2. fıkrasında yer aldığı haliyle, özel ve aile hayatına saygı hakkının kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesinin ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli tedbir olması durumunda söz konusu olabileceğini hatırlatmakla değerlendirmelerine başlamıştır.

Mahkeme başvuruların özel hayatına yapılan müdahalenin hukuki bir temelinin olduğuna kanaat getirmiştir. Ardından Mahkeme hukuki temel nitelikli olup olmadığı üzerine inceleme yapmış söz konusu hukukun açık ve detaylı düzenlemeler içermesi gerektiğinin altını çizmiştir. Bu anlamda yargıç kararının aranması, yargıç denetiminin sağlanması, sanık/şüpheli ve avukat arasındaki gizliliğin sağlanması gibi olguların bir kısmının ilgili yasada bulunmadığını, bir kısmının içtihatlardan, genel hükümlerden veya kıyas yapılarak ortaya konduğunu tespit etmiştir. Mahkeme bu durumu, hukuki belirliliği sağlama konusunda yetersiz bulmuştur. Ayrıca Mahkeme, sistemin kötüye kullanımlara karşı bir koruma getirmediğini de ifade etmiştir.

Sonuç olarak AİHM, telefon dinlemesinin kapsamı ve yetkinin kullanımı bakımından hukukun yeterli açıklıkta ve öngörülebilir olmaması nedeniyle oybirliğiyle başvuruların özel yaşam hakkının ihlal edildiğine karar vermiş ancak herhangi bir tazminata hükmetmemiştir.

B. Mükellefin Konutunda Arama Yoluyla Özel Yaşamına Müdahale Edilebilmesi İçin Yargıç Kararının Aranması

FUNKE v. FRANSA DAVASI (25 Şubat 1993):

Olay: Daha önce adil yargılanma hakkı kapsamında ve susma hakkı ile ilgili olarak detayları üzerinde durulan bu davada, başvuranın aynı zamanda 8. madde kapsamında özel hayata saygı hakkının ihlali iddiası da bulunmaktadır. Davayı kısaca hatırlatmak gerekirse, üç Strasbourg gümrük memuru, yanlarında bir polis memuruyla birlikte, vergi dairesinden aldıkları bilgiler ışığında, başvuranın yurtdışı varlıklarını tespit etmek amacıyla karısıyla birlikte yaşadığı eve girmiş ve arama gerçekleştirilmiştir.

Başvuran, evinde yapılan aramalar nedeniyle özel ve aile hayatına saygı hakkının ihlal edildiğini ileri sürerek AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkemeye göre ihlalin varlığına karar verme noktasında önemli olan, olayda m. 8/2'de öngörülen durumlardan birisinin olup olmadığının tespit edilmesidir. Mahkeme konutun aranması suretiyle özel yaşama yapılan müdahalenin meşru bir amacının bulunup bulunmadığını, ülkenin ekonomik refahı ve suçun önlenmesinde gerekli olup olmadığını araştırmıştır. Neticesinde de başvuranın iddialarının aksine, müdahalenin meşru bir amacı olduğuna karar vermiştir.

Mahkeme daha sonra, müdahalenin demokratik bir toplumda gerekip gerekmediği hususunu değerlendirmiştir. Mahkeme, sermayenin dış ülkelere çıkışının önlenmesi ve vergi kaçakçılığı konusunda devletlerin, bankacılık sistemlerinin ve mali kanalların karmaşıklığına ve büyüklüğüne bağlı olarak ciddi sorunlarla karşı karşıya olduğuna kuşku bulunmadığını ifade etmiştir. Bu nedenle Mahkeme, devletlerin böylesine suçlarda maddi delil elde etmek ve yargılama yapmak için konutta arama yapılabilmesine ihtiyaç duyulabileceğini kabul etmektedir. Ancak böylesine bir tedbirin kötüye kullanımlara karşı yeterli ve etkili güvenceleri barındırması gerekmektedir. Ancak mevcut olayda böyle güvencelerin bulunmadığına, gümrük yetkililerinin, müdahalenin yerinde olup olmadığının değerlendirilmesinde tek yetkili oluşları ve denetimin sayısı, uzunluğu ve kapsamı konusunda geniş yetkilerinin olmasının sorun yarattığına, yargıç kararı olmaksızın yapılan konut aramasının hakka yapılan müdahale ile öngörülen meşru amaç arasındaki dengeyi bozduğuna karar verilmiştir.

Sonuç olarak AİHM, diğer hak ihlallerine ilave olarak, sekize karşı bir oyla 8. maddenin ihlal edildiğine karar vermiştir. Ayrıca devletin başvurana 50,000 Fransız

Frangı manevi tazminat ile masraf ve giderleri için 70.000 Fransız Frangı ödemesine hükmetmiştir.

MIALHE v. FRANSA DAVASI (NO. 1) (25 Şubat 1993):

Olay: Başvuran Mialhe, hem Fransa hem de Filipinler vatandaşı olup Filipinlerde yaşamaktadır. Diğer başvuranlar ise Mialhe'nin ev hanımı olan eşi ve annesidir. Mialhe 1983 yılında Bordo'da bir şirketin yöneticiliğini yürütmekteydi. Başvuran, Manila'da bulunan Fransız konsolosluğunda görevinden ise henüz emekli olmuştu. Başvuranın idaresinde bulunan şirkette ve Konsoloslukta, gümrük görevlilerince polis eşliğinde bir arama yapılmıştır. Aramalar ilk gün, 9.30-3.50, ikinci gün ise 9.15-12.50 saatleri arasında başvuranın huzurunda gerçekleştirilmiştir. Aramalar sırasında yaklaşık 15.000 belgeye el konmuş ve bunlar kutularla gümrük idaresine taşınmıştır. İşlemlerin ardından, gümrük yetkilileri 9.748 belgeyi kayda geçirmiş, ilgili bulunmayan belgeleri de başvurana iade etmişlerdir. Başvuran hakkında başlatılan soruşturma sonucunda dava açılmış ancak, ceza kanununda gerçekleştirilen değişiklik gerekçe gösterilerek yargılama sona erdirilmiş ve belgeler kendisine iade edilmiştir.

Başvuran, gerçekleştirilen arama ve el koymaların haksız olduğu gerekçesiyle gümrük idaresi aleyhine idare mahkemesinde dava açmıştır. Davası reddedilen Mialhe, üst yargı yollarından da bir sonuç elde edememiştir. Bunun üzerine üç başvuran da, gümrük idaresince yapılan arama ve el koyma işlemlerinin özel ve aile hayatına saygı haklarını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme mevcut olayda, gümrük yetkililerinin çok geniş yetkilere sahip olması, yapılan denetimlerin sayıca fazlalığı, uzunluğu ve yerinde olup olmadığının değerlendirilmesinde tek yetkili oluşları nedeniyle, kötüye kullanıma karşı güvence önlemlerinin bulunmadığı tespitinde bulunmuştur. Mahkemeden alınmış bir arama kararı da olmaksızın yapılan arama, başvuranların hakları ile meşru amaç arasındaki dengeyi bozmuştur. Mahkemenin kararında, gümrük yetkililerinin el koymuş olduğu pek çok belgeyi gerekli görmeyerek iade etmesi de etkili olmuştur. Zira bu durum el koyma işleminin rastgele yapılmış olduğunun bir kanıtıdır.

Sonuç olarak AİHM sekize karşı bir oyla 8. maddenin ihlal edildiğine karar vermiştir. İlâveten Mahkeme devleti, toplamda 100,000 Frank manevi tazminata ve masraf ve giderler için de 60,000 Frank ödemeye mahkum etmiştir.

C. Mükelleflerin Tutukluluklarını Evlerine Yakın Cezaevlerinde Geçirmesi

KHODORKOVSKIY ve LEBEDEV v. RUSYA DAVASI (25 Temmuz 2013; 25 Ekim 2013):

Olay: Daha önce adil yargılanma hakkı kısmında değindiğimiz bu davada başvurular, özel ve aile hayatına saygı haklarının da ihlal edildiği iddiasında bulunmuşlardır. Başvurular 8 yıl hapis cezasına çarptırılmıştır. İlk başvuran cezasının infazı için yaşamakta olduğu Moskova'dan yaklaşık 6,320 km uzaklıkta bulunan bir cezaevine, ikinci başvuran ise Moskova'dan yaklaşık 3.300 km uzaklıkta bulunan bir cezaevine gönderilmiştir.

Başvurular, evlerinden binlerce kilometre ötede bulunan cezaevlerine gönderilmelerinin aileleriyle görüşmelerini imkânsız hale getirdiği, dış dünyayla ve avukatlarıyla iletişimlerini kestiği, bu nedenle de 8. maddenin ihlal edildiği iddiasında bulunmuşlardır.

AİHM: Başvuranların Moskova'ya daha yakın olan pek çok cezaevine gönderilebileceğine dikkat çeken Mahkeme, bunların hiçbirinde yer olmaması ihtimalinin söz konusu olamayacağını vurgulamıştır. Kuşkusuz, mahkumların aileleriyle ilişkilerini sürdürmede menfaatleri bulunmaktadır. Dolayısıyla mahkumların naklinin ve cezaevlerine dağılımının yalnızca idari makamların takdirinde olmaması, keyfiliğin önlenmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu olayda keyfilik önlenememiş ve başvuruların özel ve aile hayatlarına saygı hakları ihlal edilmiştir.

Sonuç olarak AİHM, oybirliğiyle 8. maddenin ihlal edildiğine karar vermiştir. Bunun yanında Sözleşme'nin birkaç maddesinin daha ihlal edildiğine karar veren Mahkeme başvurana 10.000 avro manevi tazminat ödenmesine hükmetmiştir.

D. Arama ve El Koyma Faaliyeti GÜdülen Amaçla Orantılı Olmalı

ANDRE ve ANOTHER v. FRANSA (24 Temmuz 2008; 24 Ekim 2008 final):

Olay: Bu davada başvuranlardan biri avukat diğeri ise bir hukuk firmasıdır. Vergi idaresi, başvuruların müvekkili olan ve vergi kaçırdığından şüphelenilen bir şirket aleyhine delil elde etmek amacıyla, başvuruların ofisinde arama gerçekleştirmiştir. Hakim, 20-30 Temmuz 2001 tarihlerine ilişkin olarak sınırlı bir şekilde arama izni vermiştir.

Vergi müfettişlerince ve polis eşliğinde gerçekleştirilen arama neticesinde 66 evrak ele geçirilmiştir. Bunların içerisinde ilk başvuranın el yazısıyla almış olduğu kişisel notlar da bulunmaktaydı. Baro tarafından bunların mesleki gizlilik kurallarına

göre korunan avukatın kişisel belgeleri olduğu ifade edilmiş ve el konulamayacağı belirtilmiştir. Başvuranlar tarafından, arama ve el koymaların hukuka aykırı olduğu iddiasıyla, iç hukuka göre yapılan itirazlar reddedilmiştir. Başvuranlar, yapılan arama ve el koymanın 8. maddeyi ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuşlardır.

AİHM: Mahkeme, 8. maddenin ikinci paragrafındaki istisnaların dar yorumlanması ve bir davada onlara ihtiyacın tatmin edici bir biçimde ortaya konmuş olması gerektiğini yinelemiştir. Mahkeme avukatın ofisinde yapılan aramaların, avukat ve müvekkil arasındaki güven ilişkisini temel alan mesleki gizliliği ihlal ettiğine kuşku görmemiştir.

AİHM, başvuranların vergi kaçırdığından bahisle, ofisinde arama ve el koyma faaliyeti yapılmasının amacının delil elde etmek olduğunu tespit etmiştir. Mahkemeye göre vergi idaresinin başvuranları hedef almasının tek nedeni, müvekkilleri olan şirket aleyhine delil elde etme gayretidir. Başvuranların, iddia konusu olan vergi kaçakçılığına karıştıklarını gösteren hiçbir bulgu ve iddia bulunmamaktadır. Bu nedenle arama ve el koyma faaliyetinin güdülen amaçla orantısız olduğuna hükmedilmiştir.⁹⁶¹

Sonuç olarak AİHM diğer ihlallere ilave olarak oybirliğiyle, 8. maddenin ihlal edildiğine, başvurana 5,000 avro manevi tazminat ile masraf ve giderler için de 10,000 avro ödenmesine karar vermiştir.⁹⁶²

BERNH LARSEN HOLDING AS ve DİĞERLERİ v. NORVEÇ DAVASI (14 Mart 2013; 8 Temmuz 2013 final):

Olay: Bu karar, üç tane şirketin ortak kullandığı bilgisayar sunucularındaki bütün elektronik arşiv ve özel bilgileri içeren bilgilerin vergi idaresinin talebiyle vergi denetçilerince kopyalanmasına ilişkindir. Başvuranlar vergi idaresince verilen kararın AİHS'in 8. maddesi kapsamında özel hayatın ve aile hayatının korunması hakkına aykırı olduğu gerekçesiyle AİHM'e başvurmuşlardır.

AİHM: Mahkeme, etkinliğe ilişkin olan sebepleri göz önünde bulundurarak vergi ödeyen bir kişinin karışık bir arşiv kullanmasının, vergi idaresinin eylemlerini gerçekleştirilmesine engel olamayabileceği gerekçesiyle başvuruyu reddetmiş ve ihlal kararı vermemiştir. Arşivde başka vergi mükelleflerine ait bilgiler bulursa dahi, karışık arşiv kullanılıyor olması dolayısıyla, vergi idaresinin arşiv bilgilerini talep etmesi ve incelemede bulunması engellenemez. AİHM bu sonuca varırken, suiistimale karşı yeterli düzeyde önlemlerin alınmış olmasını da göz önünde

⁹⁶¹ Aynı yönde karar için Bkz. Cremieux v. Fransa; 25 Şubat 1993; parag. 32-41.

⁹⁶² Aynı yönde karar için bkz. Ravon ve Diğerleri v. Fransa Davası; 21 Şubat 2008; 21 Mayıs 2008 final.

bulundurmıştır. Ayrıca gerçekleştirilen aramanın meşru bir amacı vardır ve kopyalama faaliyeti güdülen amaçla orantılıdır. Vergi idaresi, verginin doğru bir biçimde hazineye intikalini amaçlamaktadır.

E. Devletler Arasında Yapılan Vergi Anlaşmalarıyla Mükellefler Hakkında Bilgi Değişiminde Bulunulabilmesi

G.S.B. v. İSVİÇRE DAVASI (22 Aralık 2015; 22 Mart 2016 final):⁹⁶³

Olay: Bu dava, İsviçre ve ABD arasında yer alan idari yardımlaşma anlaşması uyarınca, başvuranın İsviçre’de bir bankadaki hesabına ilişkin detayların Amerikan vergi idaresine gönderilmesine ilişkindir.

2008 yılında Amerikan vergi idaresi, İsviçre’de bulunan bir bankanın Amerikan vergi mükelleflerine ait banka bilgilerini gizleme imkânı sağladığını tespit etmiştir. Bunun üzerine İsviçre vergi idaresi, ABD ile aralarında bulunan anlaşma gereğince, Amerikan vatandaşı olan müşterilerine ait hesap bilgilerini Amerikan vergi idaresi ile paylaşması için bankaya yazı yazmıştır. Bunun üzerine ilgili banka, gerekli bilgileri Amerikan otoriteleri ile paylaşmıştır.

Başvuran, İsviçre’deki bankada bulunan hesap detaylarının bu şekilde afişe edilmesinin, AİHS m. 8 uyarınca özel hayatın gizliliği hakkını ihlal ettiği iddiasıyla AİHM’e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, Amerikan otoritelerinin kendi mükelleflerine ilişkin olarak İsviçre’de gizlenen malvarlıklarının ortaya çıkartılmasında karşılıklı idari işbirliği yapılmasının hem Amerika’nın hem de İsviçre’nin yararına olduğunu belirtmiştir. Bu anlamda söz konusu uygulamanın meşru bir amacı bulunmaktadır. Ayrıca AİHM, usuli olarak da başvuranın gerekli koruma mekanizmalarına sahip olduğunu, banka detaylarının yollanması konusunda gerekli itiraz olanaklarının bulunduğunu belirlemiştir. Bu anlamda söz konusu uygulama keyfiliğe karşı da koruma sağlamaktadır. Bu nedenle orantılılık bakımından da bir aykırılık tespit etmeyen AİHM, başvuranın itirazını reddetmiştir.

III. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Anayasa “Özel hayatın gizliliği ve korunması” ana başlığı altında bu hakkı, Sözleşme kapsamında korunan haklara paralel bir biçimde, özel hayatın gizliliği (m. 20), konut dokunulmazlığı (m. 21) ve haberleşme hürriyeti (m. 22) olmak üzere üç alt başlıkta düzenlemiştir.

⁹⁶³ Karar metni Fransızca olduğu için İngilizce özet metninden yararlanılmıştır. http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf (Erişim Tarihi: 20.05.2016)

Özel hayatın gizliliğine ilişkin 20. madde şu şekildedir: “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz.

Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.

Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.”

Konut dokunulmazlığını düzenleyen 21. madde ise şöyledir: “Kimsenin konutuna dokunulamaz. Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.”

Son olarak **haberleşme hürriyeti** ise AY m. 22’de şöyle düzenlenmiştir: “Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır.

Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde

görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar.

İstisnaların uygulanacağı kamu kurum ve kuruluşları kanunda belirtilir.”

Dikkat edilecek olunursa söz konusu bu üç madde de geçen “aranamaz”, “el konulamaz”, “dokunulamaz” tarzı ifadeler, devlete **negatif görev** yüklemektedir. Yani kural olarak bu konularda devletin hiçbir edimde bulunmaması esastır.

Konuyu vergi mevzuatı bakımından değerlendirdiğimizde ele alınması gereken ilk düzenleme **vergi mahremiyetine** ilişkin olan VUK m. 5 hükmüdür. Vergi mahremiyetine ilişkin ayrıntılı düzenleme burada yer almaktadır. Buna göre; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler, vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine (çıkarına) kullanamazlar. Bu yasak, yukarıda yazılı kimseler, bu görevlerinden ayrılışları dahi devam eder. VUK m. 5’de yer alan bu düzenleme, Anayasa’da düzenlenen özel hayatın gizliliği hükmüne uygundur. Mükelleflerin özel hayatları koruma altına alınmıştır.

Bu kimselerin vergi mahremiyetini ihlal etmeleri durumunda karşılaşılabilecek yaptırım ise VUK m. 362’de yer almaktadır. Buna göre vergi mahremiyetini ihlal eden kişi hakkında, “Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması” başlıklı TCK m. 239 hükmü uygulanacaktır. Görüldüğü üzere vergi mükelleflerinin özel hayatlarının ihlali, ihlal edenin ceza mahkemesinde yargılanmasını gerektiren bir suçta sebebiyet vermektedir. Bu da yine Anayasa’ya uygun olarak mükelleflerin özel hayatlarının esaslı bir biçimde koruma altında olduğunu göstermektedir.

A. Vergi Suçunun Ortaya Çıkartılabilmesi İçin Mükellefin İletişiminin Dinlenebilmesi

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Huvig davasında vergi kaçakçılığı suçunun araştırılmasında telefon dinlemesine başvurulmasının özel yaşam hakkını ihlal edip etmediği değerlendirilmiştir. AİHS ve AİHM, telefonun dinlenmesi yoluyla özel hayata yapılan müdahalelerin haklılığı için birtakım koşullar öngörmüştür.

Huvig davasında da açıkça dile getirilen koşulların ilki, Sözleşmenin 8. maddesinin 2. fıkrasında da belirtildiği gibi, müdahalenin yasayla yapılması

gerekliliğidir. Ancak yasada öngörülmüş olma, müdahaleyi tek başına haklı kılmamaktadır. Yine bu davada AİHM'in de ortaya koyduğu gibi yasanın açık, detaylı ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Bu anlamda AİHM, içtihatlarından veya başka kurallardan kıyas yoluyla çıkarımda bulunulmasını öngörülebilirlik kriterini sağlamada yetersiz bulmaktadır. Bu durum Huvig kararında açıkça ifade edilmiştir. Dolayısıyla içtihatlarla, başka kurallara, genel hukuk ilkelerine dayanılarak yapılan bir dinleme, özel hayata saygı hakkının ihlaline sebebiyet verecektir.

İkinci olarak müdahalenin meşru bir amaç doğrultusunda yapılması gerekmektedir. Sözleşme'nin 8. maddesinin 2. fıkrasında meşru amaçlar sayılmaktadır. Buna göre iletişimin denetlenmesi yoluyla özel hayata yapılan müdahale; ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın, ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda meşru olarak kabul edilecektir.

Üçüncü olarak müdahalenin demokratik toplumda zorunlu bir müdahale olması gerekmektedir. Yine bu gereklilik, Sözleşme'nin 8. maddesinin 2. fıkrasında yer almaktadır. Bu koşul müdahalenin acil bir toplumsal ihtiyaca hizmet etmesini ve izlenen amaçla makul bir ilişki içinde bulunmasını gerekli kılmaktadır. Yani, m. 8/2'de sayılan ulusal güvenliğin, kamu güvenliğinin, ülkenin ekonomik refahının, düzenin korunmasının, suç işlenmesinin önlenmesinin, sağlığın, ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasına yönelik olarak getirilen sınırlamalar, ancak bu amaca ulaşmak için getirilen araçların demokratik bir toplum için zorunlu olup olmamasına bağlı olarak hukuka uygunluk kazanacaktır. Bu zorunluluk zorlayıcı bir toplumsal gereksinimi ifade etmektedir.⁹⁶⁴

Son olarak da, mevzuatın kötüye kullanmalara karşı güvence mekanizmalarını barındırması gerekmektedir. Buna göre; yargı kararıyla telefonları dinlenebilecek kişilerin, telefon dinlemeye olanak tanıyan suçların, dinleme süresinin, kayıtların çıkarılmasında takip edilecek usulün, kayıtların nasıl silineceğine ilişkin detayların mutlaka düzenlemede yer alması gerekmektedir. Sözleşmeciler devletler bireylere bu güvenceleri sağlamalıdır. Nitekim AİHM'in Huvig davası neticesinde 8. maddenin ihlal edildiğine karar vermesinin ardından Fransa, Ceza Usul Kanunu'nda değişiklik yaparak telefon dinlemeyi ayrıntılı bir biçimde

⁹⁶⁴ HEPER, Yunus, "Telefon Dinleme Mevzuatımız Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uygun Mu?", *Çankaya Üniversitesi Journal Of Law*, S. 8/1, Mayıs 2001, ss. 51-76, s. 57-58.

düzenlemek ve kötüye kullanmaya karşı güvenceler getirmek durumunda kalmıştır.⁹⁶⁵

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Telefon dinlemeye ilişkin mevzuatımızın AİHM kriterlerine uygunluğunun değerlendirilmesi noktasında öncelikle mevzuat tespitinin yapılması gerekmektedir. Konu Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "Telekomünikasyon yoluyla yapılan iletişimin denetlenmesi" başlıklı 5. bölümünde ve 135-138. maddeleri arasında düzenlenmektedir. CMK, Mahkemenin kriterlerine uygun bir yasal metindir ve son derece detaylı bir düzenleme getirmektedir. 135. maddede öngörüldüğü üzere, bir suç dolayısıyla yapılan soruşturma ve kovuşturmada, suç işlendiğine ilişkin somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka suretle delil elde edilmesi imkânının bulunmaması durumunda, ağır ceza mahkemesi veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının kararıyla şüpheli veya sanığın telekomünikasyon yoluyla iletişimi dinlenebilir, kayda alınabilir ve sinyal bilgileri değerlendirilebilir. Görüldüğü üzere bu yola son çare olarak başvurulması gerekmektedir. Bu da hakkın korunması ve sınırlamanın orantılı olmasına imkân tanımaktadır.

Aynı maddenin 4 numaralı fıkrasına göre, birinci fıkra hükmüne göre verilen kararda, yüklenen suçun türü, hakkında tedbir uygulanacak kişinin kimliği, iletişim aracının türü, telefon numarası veya iletişim bağlantısını tespiti imkân veren kodu, tedbirin türü, kapsamı ve süresi belirtilir. Tedbir kararı en çok iki ay için verilebilir; bu süre, bir ay daha uzatılabilir. Ancak, örgütün faaliyeti çerçevesinde işlenen suçlarla ilgili olarak gerekli görülmesi halinde, mahkeme bu sürelere ek olarak her defasında bir aydan fazla olmamak ve toplam üç ayı geçmemek üzere uzatılmasına karar verebilir.

Yine aynı maddenin 8 numaralı fıkrasında, bu madde kapsamında dinleme, kayda alma ve sinyal bilgilerinin değerlendirilmesine ilişkin hükümlerin uygulanabileceği suçlar tek tek sayılmıştır. Örneğin; kasten öldürme, işkence, parada sahtecilik, ihaleye fesat karıştırma, rüşvet bu kapsamda yer alan suçlardandır.

136. maddede ise, "*Şüpheli veya sanığa yüklenen suç dolayısıyla müdafinin bürosu, konutu ve yerleşim yerindeki telekomünikasyon araçları hakkında, 135. madde hükmü uygulanamaz.*" hükmü ile sanık ve avukat gizliliği sağlanmıştır. 137.

⁹⁶⁵ DOĞRU, Osman, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuka Etkileri", s. 216.

maddede de kararın yerine getirilmesine ve iletişim içeriklerinin yok edilmesine ilişkin usuller yer almaktadır.

Görüldüğü üzere, CMK'da yer alan düzenleme, AİHM'in üzerinde durduğu; kimlerin telefonlarının dinlenebileceğine, hangi suçlar kapsamında buna karar verilebileceğine, süreye ilişkin sınırlamaya, kayıtların hangi usulle özetleneceğine ve nasıl yok edileceğine ilişkin içeriği barındırmakta ve **kötüye kullanımlara karşı güvence** sağlamaktadır. Yine 135/8'de sayılan suç tipleri incelendiğinde, bunların meşru amaç kriterini sağlamaya yönelik olarak tespit edildiği görülmektedir. Dolayısıyla CMK'da yer alan ilgili düzenlemelerin, öngörülebilirlik ilkesi açısından Mahkeme kriterlerine uygun olduğunu söyleyebiliriz.

Türk Ceza Kanunu'nun 134. maddesinde de *"Kişilerin özel hayatının gizliliğini ihlal eden kimse, bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gizliliğin görüntü veya seslerin kayda alınması suretiyle ihlal edilmesi halinde, verilecek ceza bir kat artırılır. Kişilerin özel hayatına ilişkin görüntü veya sesleri hukuka aykırı olarak ifşa eden kimse iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. İfşa edilen bu verilerin basın ve yayın yoluyla yayımlanması halinde de aynı cezaya hükmolünür."* hükmü ile de özel hayatın gizliliğine hukuka aykırı olarak yapılan müdahaleler hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Konuya vergi hukuku penceresinden baktığımızda, m. 35/8'de sayılan suç tipleri arasında vergi suçu bulunmadığını görmekteyiz. Dolayısıyla **Huvig** davasından farklı olarak, vergi kaçırıldığından şüphelenilmesi halinde mükellefin iletişiminin dinlenmesi mümkün değildir. Ancak mümkün olsaydı dahi, mevzuatımız AİHM kriterlerine uygun olduğu için Sözleşme'ye aykırılık teşkil edebilecek bir hüküm bulunmamaktadır.

B. Mükellefin Konutunda Arama Yoluyla Özel Yaşamına Müdahale Edilebilmesi İçin Yargıç Kararının Aranması

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

AİHM, vergi kaçakçılığının ortaya çıkartılabilmesi ve delil toplama amacıyla vergi idaresince mükellefin evinde arama yapılmasının, suçun önlenmesi bakımından demokratik bir toplumda gerekli olduğu kanaatindedir. Nitekim yine vergi kaçakçılığına ilişkin olan Nagy v. Macaristan (20 Mart 2006; parag. 26) davasında da Mahkeme bunu açıkça ortaya koymuştur.

Funke ve **Mialhe** davalarından çıkartabileceğimiz en önemli sonuç AİHM'in arama yoluyla özel yaşama müdahalenin sınırlandırılmasında yargıç kararına verdiği önemdir. Buna göre **yargıç kararı, bireyi koruyan güvence mekanizmalarından birisidir**. Nitekim ardından Fransız mevzuatına, yargı kararına dayalı arama ve el

koyma hükümleri getirilmiş, sonrasında Mahkemeye taşınan Keslassy v. Fransa (8 Ocak 2002) kararında da, hükümler Sözleşme'ye uygun bulunmuştur.⁹⁶⁶

Mahkeme, Funke davasında arama ve el koyma için mahkemeden yetki alınmasının esas olduğunun altını çizmiş olmasına rağmen, mahkemeden arama emri alınmış olması 8. maddenin 2. fıkrasına uyum için her zaman yeterli değildir. Örneğin, Mahkeme Niemietz v. Almanya (16 Aralık 1992) davasında, bir avukata ait mekanın bir suçla ilgili davada kullanılmak üzere belge bulmak amacıyla aranmasının, önceden mahkemeden izin alınmış olmasına rağmen, düzenin bozulmasının önlenmesi, suçun önlenmesi ve başkalarının haklarının korunması hedefleriyle orantılı olmadığına karar vermiştir. Mahkeme, arama emrinin aşırı kapsamlı ifadelerle hazırlandığına ve yapılan aramanın, incelenen malzemelerin bazılarının tabi olduğu mesleki gizlilik ilkesini çiğnediğine karar vermiştir. Bu nedenlere ilave olarak Alman kanunlarının arama yetkisinin kullanılması konusunda usule ait özel önlemler içermemesi sebebiyle, uygulama amacıyla orantısızdır ve 8. maddenin ihlaline yol açmıştır.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi sisteminde VUK m. 142 uyarınca, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilmektedir. Yine aynı maddeye göre aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; **sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.** Bu nedenle mevzuatımız **Funke** ve **Mialhe** davasında ortaya konan ilkelerle uyum içindedir.

Görüldüğü üzere mevzuatımız, aramanın yapılabilmesi için yetkili sulh yargıcından izin alınması zorunluluğunu getirmiştir. Ancak izin alınmış dahi olsa aramanın, düzenin bozulmasının ve suç işlenmesinin önlenmesi meşru hedefiyle, hakka yapılan müdahale arasında orantıyı sağlaması gerekmektedir. Bu bağlamda aramanın durumun gerektirmediği ölçüde, aşırı, kapsamlı olmamasına ve avukat-müvekkil gizliliğine dikkat edilerek gerçekleştirilmesine özen gösterilmelidir.

⁹⁶⁶ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 170.

C. Mükelleflerin Tutukluluklarını Evlerine Yakın Cezaevlerinde Geçirmesi

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Khodorkovskiy ve Lebedev davasında AİHM, özel ve aile hayatının mahkumlar için taşıdığı öneme vurgu yapmıştır. İdari makamların mahkumları keyfi kararlar ile evlerinden ve ailelerinden oldukça uzakta bulunan cezaevlerine nakletmesi özel ve aile hayatlarının ihlaline sebep olmaktadır. Zira mahkumların da gerek aileleriyle gerekse de avukatlarıyla görüşme ve iletişimde bulunma hakkı vardır.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Kanun koyucunun, **Khodorkovskiy ve Lebedev** davasında ortaya konduğu üzere, mahkumların cezaevlerine dağıtımını konusunda, mevzuatın açık ve öngörülebilir kurallar içermesine, keyfiliğin önlenmesine ve özel ve aile hayatının korunabilmesine dikkat ederek düzenleme getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, gerek kişisel gerekse de siyasi nedenlerle mahkumlar ailelerinden uzağa nakledilerek bir anlamda bir kere daha cezalandırılabilecektir.

D. Arama ve El Koyma Faaliyeti GÜdülen Amaçla Orantılı Olmalı

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Hem normal vergi incelemeleri hem de aramalı olarak gerçekleştirilen vergi incelemeleri mükelleflerin özel hayatına saygı hakkına ve/veya konut dokunulmazlığına saygı hakkına kamu yararı gerekçesiyle yapılan müdahalelerdir. Elbetteki kamu yararı olması bir müdahaleyi tek başına meşru hale getirmemektedir. Bu nedenle müdahalenin amacı ile kullanılan araçların orantılı olması koşulu aranmaktadır. İşte orantıyı sağlayacak olan da müdahale gören bireyin savunma hakkıyla donatılması ve etkin itiraz yollarının tanınmasıdır. Bu bağlamda mükelleflerin "dinlenilme hakkı" önem kazanmaktadır. Dinlenilme hakkı adil yargılanma hakkı ile de doğrudan ilgili bulunmaktadır. Ancak bu bölümde yalnızca özel hayat hakkı bakımından ele alınacaktır.⁹⁶⁷

Mükellefler haklarında yapılan incelemenin **gerekçe, içerik, amaç ve konusunu bilmelidir**. Bu, mükelleflerin açıklamada bulunması, itiraz ileri sürmesi ve **karşı delil sunabilmesinin** ön koşuludur. Aksi durumda etkin bir savunma yapılması olanaksızdır.⁹⁶⁸ İlaveten mükellefler, inceleme yetkilileri ile yapılacak her türlü görüşmeye avukatları veya danışmanları ile katılabilmeli, vergi yetkilileri talep

⁹⁶⁷ YALTI, Billur, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 332, Mayıs 2016, ss. 52-57, s. 54-55.

⁹⁶⁸ YALTI, Billur, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", s. 54-55.

etmese dahi olgularla ilgili bilgi sunabilmeli, vergi yetkililerinin ileri sürdüğü görüşlere karşı görüşlerini ileri sürebilmeli, vergi yetkilileri tarafından nihai bir idari kararın alınmasından önce itirazlarını iletebilmelidir. Bunun için **vergi inceleme elemanın elinde bulunan tüm bilgi, belge ve delillerden haberdar olmalıdır.**⁹⁶⁹

Andre ve Another davasından görüldüğü üzere, vergi denetimleri çerçevesinde gerçekleştirilecek olan arama ve el koyma faaliyetlerinin, özel ve aile hayatına saygı hakkını ihlal etmeyecek bir biçimde güdülen amaçla orantılı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Mahkemenin de kabul ettiği gibi özel ve aile hayatına müdahalenin, ekonomik refahın sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi gibi meşru bir amaca dayanması mümkündür. Ancak bu amaçla gerçekleştirilen arama ve el koyma faaliyetleri orantılı olmalıdır.

Dava konusu olayda avukatların, suçun işlenmesi noktasında müvekkilleriyle bir ortaklıklarının bulunduğu ve suça iştirak ettiklerine ilişkin hiçbir belirti bulunmamaktadır. Kaldı ki vergi idaresinin de bu yönde bir iddiası yoktur. Hal böyle olunca avukatların ofisinde arama yapılması müdahaleyi orantısız kılmaktadır. Ayrıca avukat-müvekkil gizliliği de ihlal edilmektedir. Eğer, **avukatların da vergi suçuna katıldıklarına dair bir şüphe bulunsaydı** ve bu doğrultuda bir arama faaliyeti gerçekleştirilseydi, kanımızca müdahale amaçla orantılı olacak ve Sözleşme'yi ihlal etmeyecekti.

Bernh Larsen davası ise göstermektedir ki, vergi mükellefleri karışık bir arşiv kullanıyorsa ve mükelleflerden biri hakkında inceleme başlatılmış ve söz konusu bu karışık arşiv incelemeye alınmışsa, diğer mükelleflerin AİHS m. 8 kapsamında özel hayatın gizliliği haklarının ihlal edildiği iddiaları kabul görmeyecektir. Zira AİHM, vergi ödeyen bir kişinin karışık bir arşiv kullanmasının, vergi idaresinin eylemlerini gerçekleştirmesine engel olamayacağı görüşündedir.

Gerçekten de arşivde başka vergi mükelleflerine ait bilgiler bulunuyor yani karışık arşiv kullanılıyor ve bu nedenle vergi idaresinin arşiv bilgilerini talep etmesi ve incelemede bulunması engelleniyorsa, vergi idaresinin ödenmesi gereken vergiyi ortaya çıkarma ihtimali büyük oranda azalmış olacaktır. Bu nedenle karışık arşiv bilgilerinin ele geçirilmesinde meşru bir amaç vardır ve müdalale amaçla orantılıdır. AİHM bu sonuca varırken, suiistimale karşı yeterli düzeyde önlemlerin alınmış olmasını da göz önünde bulundurmaktadır.

⁹⁶⁹ IFA Cashiers, The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights, General Reporters: Philip Baker/Pasquale Pistone, Vol. 100B, IBFD, The Netherlands, 2015, s. 38; Aktaran: YALTI, Billur, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", s. 55.

Bizce de, şayet mükellefler böyle bir durumla karşılaşmak istemiyorlarsa ortak bir arşiv tutmamalıdır. Elleri böyle bir imkân bulunmasına karşın, birkaç mükellefle birlikte ortak bir arşiv tutmayı tercih etmişlerse, mükelleflerden biri hakkında gerçekleştirilen inceleme nedeniyle ortak arşive vergi denetmenlerince el konulmasına itiraz etmemelidirler.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Vergi idaresinin vergi denetimleri çerçevesinde yapacağı arama ve el koyma faaliyetlerinin, özel ve aile hayatına saygı hakkını ihlal etmeyecek bir biçimde güdülen amaçla orantılı olması gerekmektedir. Özel ve aile hayatına müdahalenin, ekonomik refahının sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi gibi meşru bir amaca dayanması aranmaktadır. Ancak bu amaçlarla gerçekleştirilen arama ve el koyma faaliyetleri orantılı olarak kabul edilecektir.

Vergi mevzuatımızın **hukuki dinlenilme hakkı** bakımından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Hukuki dinlenilme hakkıyla bağlantılı olarak mevzuatımızda birkaç hüküm bulunmaktadır. İki VUK m. 140/1'de yer almaktadır. Buna göre; vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan önce açık olarak izah etmek durumundadırlar. Yine VUK m. 140/2 uyarınca vergi incelemesi başlangıç tutanağı tutulmak zorundadır. İnceleme Usul Yönetmeliği m. 11 uyarınca da bu tutanak incelemenin türünü, incelemeye alınma gerekçesini, incelemenin konusunu ve ayrıca mükellefin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgiyi içermektedir. Vergi mevzuatımızda hukuki dinlenilme hakkına ilişkin olan bir diğer düzenleme de VUK m. 141'dedir. Madde "*İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.*" düzenlemesini içermektedir. İnceleme Usul Yönetmeliği m. 16/4'e göre de tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir. Yine Yönetmeliğin 17/d maddesi uyarınca vergi incelemesi ile ilgili olarak düzenlenecek tutanaklarda tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifadenin yer alması gerekmektedir. Görüldüğü

üzere **hukuki dinlenilme hakkıyla ilgili olarak mevzuatımızda bir eksiklik yoktur.**⁹⁷⁰

Mevzuatımızda bir eksiklik bulunmamakla beraber, uygulamanın da değerlendirilmesi gerekmektedir. Uygulamamız, maliye konularıyla ilgili, bağımsız ve tarafsız uluslararası sivil toplum örgütü olan Uluslararası Maliye Birliği'nin (İFA) 2015 yılı Genel Raporu'nda, rapor değerlendirme komisyonlarında dinlenilme dahil, inceleme raporunun sonuçlandırılmasına kadar vergi mükellefinin dahil olmasına olanak verildiği için hukuki dinlenilme hakkının gereklerini yerine getiren iyi bir uygulama olarak değerlendirilmiştir. Ancak **vergi tekniği raporlarının vergi mahremiyeti gerekçesiyle vergi mükelleflerine verilmemesi** etkin savunma hakkını kısıtlayan bir uygulama olarak eleştirilmiştir.⁹⁷¹

Aynı konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun bir kararında da⁹⁷² ele alınmış ve mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi, vergilendirme işlemi hükümsüz kılacak nitelikte **esasa etkili bir şekil hatası** olarak değerlendirilmiştir. Savunma hakkına da dikkat çekilen karar da *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinin, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarnameyle tebliğ edilmesine dair düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35. maddesinin 2. fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Buradan, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma sebebiyle matrah farkının tespitine dair hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 Sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu*

⁹⁷⁰ YALTI, Billur, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", s. 55-56.

⁹⁷¹ IFA Cashiers, The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights, General Reporters: Philip Baker/Pasquale Pistone, Vol. 100B, IBFD, The Netherlands, 2015, s. 43, dph. 114 ve 115; Aktaran: YALTI, Billur, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", s. 56.

⁹⁷² Bkz. DVDGK'nın 18.06.2014 tarihli ve E. 2014/304, K. 2014/563 sayılı kararı.

konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esasını incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir.” sonucuna ulaşılmıştır.

Vergi inceleme raporları bakımından da dinlenilme hakkını ihlal eden bir durum söz konusudur. VUK m. 140 uyarınca düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmektedir. Rapor Değerlendirme Yönetmeliği'nin 14. maddesine göre de, komisyonlar, gerekli gördükleri hallerde ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilirler. İlk bakışta bunun savunma hakkı bakımından oldukça iyi bir uygulama olduğu ifade edilebilir. Ancak uygulamada **komisyona davet edilen mükellefin elinde kendisi hakkındaki vergi inceleme raporu yoktur. Bu nedenle mükellefin komisyonda kendisini savunabilmesi oldukça güçtür.** Doktrinde ileri sürülen ve bizim de katıldığımız bir görüşe göre, bunun önüne geçilebilmesi ve hakkın yerine getirilebilmesi için Komisyonda dinlenilmeden önce mükellefe inceleme rapor taslağı mutlaka verilmelidir.⁹⁷³

Gerçekten de VUK m. 34 uyarınca, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler “ihbarname” ile ilgililere tebliğ edilecektir. VUK m. 35'de vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhteviyatında nelerin yer alması gerektiği tek tek sayılmıştır. Yine bu maddeye göre; takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Yine ceza ihbarnameleriyle ilgili olarak VUK m. 366 gereğince, cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye bağlanması gerekmektedir.

Söz konusu bu maddeler incelendiği vakit, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi ve mükellefe tebliğ edilmemesi halinde ne gibi bir sonuç doğacağı anlaşılamamaktadır. Bu durumda VUK'un hatalı tebliğlere ilişkin olan 108. maddesine bakılabilir. Bu maddeye göre; tebliğ olunan belgeler, esasa ilişkin olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması belgeyi hükümsüz kılar. İşte yukarıda değinilen VDDGK kararında da, bizce de haklı olarak, vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi nedeniyle oluşan söz konusu eksiklik esasa etkili bir şekil hatası olarak değerlendirilmiş; bu şekilde

⁹⁷³ YALTI, Billur, “Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı”, s. 56-57.

yapılan ihbarnamenin hükümsüz olduğu sonucuna varılmıştır. Zira bu durum mükellefin savunma hakkını ciddi ölçüde engellemektedir.

Ayrıca, vergi mahremiyetine ilişkin olan VUK m. 5'de de; vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine (çıkarına) kullanamayacakları hükme bağlanmıştır. Görüldüğü gibi, **mükellefin kendisine ait olan bilgileri içeren belgelerin, mükellefin kendisine verilmesinde herhangi bir engel yoktur.** Bu noktada da VDDGK kararına katıldığımızı belirtmeliyiz.

Mükelleflerin, kendilerine tebliğ edilen ihbarnamede vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporu bulunmadığı zaman, yargı mercilerine başvurmadan önce yazılı olarak idareye başvurması ve bu raporları talep etmesi; buna rağmen raporlar kendisine verilmezse dava açması, davayı kaybetme risklerini azaltacaktır. Zira VDDGK raporların tebliğ edilmediği her durumda mükellef lehine karar vermemektedir. Kurulun idare lehine verdiği kararları da mevcuttur.⁹⁷⁴ Kurul bu konuda karar alırken, raporların mükellefe kasten verilmemesi ve bu tutumun devam ettirilmesini göz önünde bulundurmakta, talep edilmesine rağmen ısrarla raporların mükellefe verilmemesi esasa ilişkin şekli bir hata olarak değerlendirilmektedir.⁹⁷⁵

Süregelen uygulama bu yönde olmakla birlikte, 25 Ekim 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, Vergi İncelemelerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile mükellef hakları bakımından vergi inceleme sürecinde önemli iyileştirmeler yapıldığını da ifade etmeliyiz. Değişiklikle birlikte, **hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerin dinlenme talep etmesi halinde, dinleme gerçekleştirilmeden önce rapor özetini alabilmelerine olanak tanınmıştır.** Oysaki önceki uygulama, mükelleflerin rapor örneğine ulaşmalarına imkân tanımamaktaydı. Bu değişiklik silahların eşitliği ilkesine uygun olduğu gibi mükellef hakları bakımından da son derece önemli bir iyileştirme dir.

Yine uygulamada inceleme esnasında, inceleme konu ve kapsamının keyfi olarak değiştirildiği gözlemlenebilmektedir. Örneğin, inceleme altında bulunan mükellefler, kendilerine KDV hakkında sorulan soruların cevapları üzerinden

⁹⁷⁴ Bkz. DVDGK'nın 15.02.2012 tarihli ve E. 2010/679, K. 2012/72 sayılı kararı.

⁹⁷⁵ USTA, Fuat, "Vergi Tekniği Raporu Mükellefe Verilmezse Ne Olur?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 333, Haziran 2016, ss. 105-109, s. 108-109.

kurumlar vergisi tarhiyatı ile karşılaşılabilmektedir. Ancak incelemenin konusunun kapsamının başlangıçta belirlenmesi, bunun mükellefe izah edilmesi ve keyfi bir biçimde bunun sonradan değiştirilmemesi gerekmektedir. Aksi durum **mükellefi yanıtma** olarak değerlendirilebilecektir.⁹⁷⁶

Yönetmelik bu konu için de şu önemli iyileştirmeyi getirmektedir: “*Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. İnceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz.*” Bu konuya dikkat çekilmesi uygulamada yaşanan yanlış uygulamanın önüne geçilmesi açısından son derece yerindedir.

Yine Yönetmelik uyarınca isteyen mükelleflere, tutanak imzalanmadan önce, söz konusu tutanağa geçirilmesini istedikleri itirazları konusunda hazırlık yapmak üzere iki günden az olmamak üzere süre verilmesi gerekmektedir. Bu da mükelleflerin kendisini savunabilmesi açısından oldukça önemlidir. Yine “*Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü ve tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir.*” hükmü ile mükelleflerin itirazlarının raporda yer alması ve bu şekilde incelenip değerlendirilmesi de mükellef hakları için oldukça önemli bir adımdır.

E. Devletler Arasında Yapılan Vergi Anlaşmalarıyla Mükellefler Hakkında Bilgi Değişiminde Bulunulabilmesi

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Özel hayatın gizliliğini ihlal durumu, akit devletler arasında gerçekleştirilen ve vergi konularına ilişkin olan bilgi değişimi sırasında gündeme gelebilmektedir. Günümüzde devletler uluslararası bilgi değişimi konusunda işbirliğine oldukça önem vermektedir. Zira devletlerin yalnızca kendi egemenlik alanlarıyla ilgili olarak yapacakları kontroller vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede yeterli olmamaktadır. Mükelleflerin **küresel anlamda** takip edilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Bu nedenle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilave olarak vergi konularına ilişkin olan bilgi değişimi anlaşmaları da günden güne artmaktadır.

G.S.B. davasından çıkartılabilecek sonuçlar bakımından öncelikle belirtmeliyiz ki AİHM, devletlerin imzaladıkları vergi konularına ilişkin bilgi değişimi anlaşmalarının, mükelleflerin özel hayatlarına bir müdahale teşkil ettiğini kabul etmektedir. Ancak bir devletin kendi mükelleflerine ilişkin olarak bir başka ülkede gizlenen malvarlıklarının ortaya çıkartılmasında karşılıklı idari işbirliği yapılmasının

⁹⁷⁶ YALTI, Billur, “Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı”, s. 55.

her iki devletin de yararına olduğunu belirtilmektedir. Bu anlamda söz konusu uygulamanın meşru bir amacı bulunmaktadır.

Ancak bu noktada AİHM, mükelleflerin usuli olarak gerekli koruma mekanizmalarına sahip olup olmadığını mutlaka değerlendirmektedir. Mükelleflerin özellikle banka detaylarının yollanması konusunda gerekli itiraz olanaklarına sahip olması son derece önemlidir. Çünkü koruma mekanizmalarından yoksun bir uygulama keyfiliğe engel olamayacaktır.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Günümüzde geline nokta devletler arasında, vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmek amacıyla karşılıklı idari yardımlaşma ve bilgi değişimi büyük öneme sahiptir. Hatta çoğu durumda bilgi değişimi tek etkili yol olması sebebiyle zorunludur.⁹⁷⁷ Türkiye de tıpkı diğer ülkeler gibi, hem iç hukukta konuyla ilgili düzenlemeler getirmekte hem de taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki bilgi değişimine ilişkin düzenlemelerin kapsamını genişletmekte ve vergi konularında karşılıklı idari yardım anlaşmaları imzalamaktadır.⁹⁷⁸

Mevzuatımızda bilgi değişimine ilişkin olarak öncelikle ele alınması gereken düzenleme VUK m. 152/A'da yer almaktadır. Buna göre; *"Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir."* Bu düzenleme ile sadece Türk Vergi İdaresinin, kendi denetim ihtiyacı için değil, aksine "yabancı bir vergi idaresinin denetim ihtiyacını karşılamak üzere bilgi toplamasının" önü açılmıştır. Bu noktada özellikle altı çizilmelidir ki, VUK'un 152/A maddesi Türk Vergi İdaresine, toplanan bilginin yabancı devlet görevlileriyle paylaşımına dair bir yetki vermemektedir. Dolayısıyla, yürütme bakımından elde edilen bilginin paylaşımı uluslararası anlaşma/anlaşmalar temelinde mümkün olabilecektir.⁹⁷⁹

Bu konudaki bir diğer düzenleme ise vergi mahremiyetine ilişkin olan VUK m. 5/4'de yer almaktadır. Bu bendin üçüncü cümlesi şu hükmü içermektedir: *"Ayrıca,*

⁹⁷⁷ BAKER, Philip, "Double Taxation Conventions and Human Rights", *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, IBFD, Amsterdam, 2010, ss. 63-76, s. 70.

⁹⁷⁸ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 401, Ocak 2015, <http://www.vmhk.org.tr/turk-vergi-hukukunda-uluslararasi-bilgi-degisimine-izin-veren-hukuki-kaynaklarin-tespiti-ve-degerlendirilmesi/> (Erişim Tarihi: 29.05.2016)

⁹⁷⁹ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", <http://www.vmhk.org.tr/turk-vergi-hukukunda-uluslararasi-bilgi-degisimine-izin-veren-hukuki-kaynaklarin-tespiti-ve-degerlendirilmesi/> (Erişim Tarihi: 29.05.2016)

kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgiler verilebilir.” Görüldüğü üzere madde metni doğrudan yabancı devletlerle bilgi değişimine yönelik değildir. Ancak bizim de katıldığımız bir görüşe göre, bu maddenin yabancı kamu görevlileri tarafından yürütülen adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler için de uygulanması teorik olarak mümkündür. Türk Vergi İdaresinin yabancı vergi idarelerinden bilgi istemesi ve/veya gelen bilgileri kullanabilmesi hakkında ise VUK’da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Konunun VUK’da **açıkça düzenlenmesi** yerinde olacaktır.⁹⁸⁰

Türkiye’nin sonuçlandırdığı ve halen yürürlükte olan iki tane vergi konularında bilgi değişimi anlaşması bulunmaktadır. Bunlardan ilki 24.11.2011 tarihinde Jersey Devleti ile diğeri ise 23.01.2012 tarihinde Bermuda Devleti ile imzalanmıştır.⁹⁸¹

Bu konuda önemli bir düzenleme de OECD-Avrupa Konseyi “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”dir. Çok taraflı bir anlaşma olan "Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi" 3 Kasım 2011 tarihinde Fransa'nın Cannes kentinde düzenlenen G-20 ülkeleri Liderler Zirvesi sırasında imzalanmıştır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ile Avrupa Konseyinin öncülüğünde hazırlanan ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülke tarafından imzalanan söz konusu Sözleşme, Türkiye Büyük Millet Meclisinde onaylandıktan sonra yürürlüğe girecektir. Sözleşme'nin onay prosedürü henüz gerçekleşmemiştir. Sözleşme, mükellef haklarını da gözeterek taraf ülkeler arasında vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele amacıyla kapsamlı bir işbirliğini hedeflemektedir. Sözleşme’de öngörülen idari yardımlaşma yöntemleri; bilgi değişimi, eşzamanlı vergi incelemeleri, yurt dışı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma ve tebligattır. Ayrıca, yardımlaşmanın kapsamı taraf ülkelerin mukim ve vatandaşları ile sınırlı tutulmamış, üçüncü ülke mukimleri ve vatandaşları da kapsama alınmıştır. Sözleşme'nin Türkiye açısından kapsayacağı vergiler; Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergileridir. Sözleşme, Türkiye açısından yürürlüğe girdiği tarihte var olan vergi alacaklarına uygulanmayacaktır.⁹⁸²

14 Eylül 2015 tarihi itibarıyla de ABD ile aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 66 ülke Model I, 7 ülke ise Model II FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act-

⁹⁸⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, <http://www.vmhk.org.tr/turk-vergi-hukukunda-uluslararasi-bilgi-degisimine-izin-veren-hukuki-kaynaklarin-tespiti-ve-degerlendirilmesi/> (Erişim Tarihi: 29.05.2016)

⁹⁸¹ http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (Erişim Tarihi: 31.05.2016)

⁹⁸² <http://www.gib.gov.tr/node/102573> (Erişim Tarihi: 31.05.2016)

Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası) Anlaşmasını imzalamıştır. Anlaşma belirli finansal bilgilerin anlaşmaya taraf olan iki ülke arasında karşılıklı olarak otomatik şekilde değişime tabi tutulmasını öngörmektedir. Bu Yasa ile ABD'lilerin beyan dışı bıraktıkları gelirlerinin tespit edilebilmesi amacıyla ABD mukimi olmayan finansal kuruluşlara bir kısım yükümlülükler getirilmiş, bu yükümlülüklere uyulmaması durumunda ise uyumsuz sayılan finansal kuruluşlara Amerikan kaynaklı gelirlere yapılan ödemelerden %30 oranında stopaj yapılması öngörülmüştür. Türkiye'nin de tabi olduğu Model I, taraf devletler arasında otomatik bilgi değişimi yapılmasını öngörmektedir. FATCA Anlaşması, esasen Türkiye ile ABD arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişimi maddesine dayanmaktadır.⁹⁸³

Neredeyse tüm dünyada vergi kayıp ve kaçakıyla mücadele konusunda işbirliğinin, bilgi değişiminin önemi anlaşılmıştır. Türkiye uluslararası idari yardımlaşmaya gelişmiş ülkeler kadar önem vermektedir. Ancak, gerek buna izin veren iç hukuk kaynaklarının yetersizliği, gerek Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi'nin henüz iç hukuka aktarılmamış olması bizim açımızdan ciddi eksikliklidir. İlave olarak imzalanan vergi konularında bilgi değişimi anlaşmalarının sayısı da oldukça azdır.⁹⁸⁴ Bir an önce Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi'nin onaylanması ve bilgi değişimi anlaşmalarının sayısının fazlaştırılması gerekmektedir.

⁹⁸³ http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat/fatca-sorular (Erişim Tarihi: 05.11.2016)

⁹⁸⁴ BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi", <http://www.vmhk.org.tr/turk-vergi-hukukunda-uluslararasi-bilgi-degisimine-izin-veren-hukuki-kaynaklarin-tespiti-ve-degerlendirilmesi/> (Erişim Tarihi: 29.05.2016)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST DOLAŞIM HAKKI VE AYRIMCILIĞA UĞRAMAMA HAKKI VE VERGİLENDİRME

Bu bölümde öncelikle serbest dolaşım hakkı üzerinde durulacak ardından da ayrımcılığa uğramama hakkına değinilecektir.

I. Serbest Dolaşım Hakkı

A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Serbest Dolaşım Hakkı

Bu bölümde serbest dolaşım hakkının önemi, serbest dolaşım hakkının uygulanma alanı ve unsurları ve serbest dolaşım hakkına müdahaleye izin verilen durumlar ele alınmaktadır.

1. Serbest Dolaşım Hakkının Önemi

AİHS'ye ek 4 Nolu Protokol ile Sözleşme'ye, borçtan dolayı özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağı, vatandaşların sınır dışı edilmeleri yasağı, serbest dolaşım özgürlüğü gibi hak ve yasaklar eklenmiştir. Protokol, 02.05.1968 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Serbest dolaşım özgürlüğü AİHS'e ek 4 Nolu Protokol'ün 2. maddesinde şöyle ele alınmıştır: *"1. Bir devletin ülkesi içinde usulüne uygun olarak bulunan herkes, orada serbestçe dolaşma ve ikametgâhını seçebilme hakkına sahiptir.*

2. Herkes, kendi ülkesi de dahil, herhangi bir ülkeyi terk etmekte serbesttir.

3. Bu haklar, ancak ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için, demokratik bir toplumda zorunlu tedbirler olarak ve yasayla öngörölmüş sınırlamalara tabi tutulabilir.

4. Bu maddenin 1. fıkrasında sayılan haklar, belli yerlerde, yasayla konmuş ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği sınırlamalara tabi tutulabilir."

Bu hak kapsamında bireyler, buldukları ülkede serbestçe dolaşma, ikametgâhını serbestçe belirleme ve kendi ülkesi de dahil olmak üzere bir ülkeden serbestçe ayrılma hakkına sahiptirler.

2. Serbest Dolaşım Hakkının Uygulanma Alanı ve Unsurları

Bu hak, ülke içinde dolaşım, yerleşme ve ülke dışına çıkış konularında serbestiyi güvence altına almaktadır. Bir başka anlatımla bu hak; **ülke içinde serbestçe dolaşma, ülke içinde ikametgâhını serbestçe seçebilme ve ülkeyi terk etme** olmak üzere üç unsuru barındırmaktadır.

Madde metninde geçen “herkes” tabiri bu güvencelerin hem vatandaşlar hem de yabancılar bakımından geçerli olduğunu göstermektedir. Bu kapsamda yurtdışına çıkış hakkı hem vatandaşları hem de yabancıları kapsamaktadır.⁹⁸⁵ Elbetteki egemenlik hakkına sahip olan devlet, yabancıların kendi ülkesine giriş hakkını, müteakabiliyet ilkesini de göz önünde bulundurmak suretiyle, çeşitli koşullara bağlayabilir ve sınırlamaya tabi tutabilir. Ayrıca dikkat edilecek olunursa, seyahat özgürlüğü herkese tanınmışken, “sınır dışı edilmeme” ve “yurda girme hakkından yoksun bırakılmama” biçimindeki güvenceleri içeren düzenlemeler yalnızca vatandaşlar bakımından öngörülmüştür.

3. Serbest Dolaşım Hakkına Müdahaleye İzin Verilen Durumlar

AİHS'e göre Sözleşme'de yer alan hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması için, daha önce de üzerinde durulduğu gibi, belirli kriterlere uyulması gerekmektedir. Buna göre sınırlamanın; kanunla yapılması, nesnel ve meşru bir amacının bulunması ve demokratik bir toplum için gerekli olması gerekmektedir.

Kriterlere uygun bir biçimde hakkın sınırlandırılabilmesi için ilk olarak, devletin sınırlamayı bir kanun ile yapmış olması aranmaktadır. Zira bu husus keyfiliği önleyecektir. Yine daha önce ifade edildiği gibi, yalnızca bir kanun hükmünün bulunması yeterli değildir. Kanun, vatandaşlarca ulaşılabilir ve yeterince açık, anlaşılabilir olmalıdır. Ancak bu noktada AİHM'in kanun kavramını, şekli değil maddi anlamda yorumladığı unutulmamalıdır. Anayasamızdaki düzenlemeden farklı olarak AİHM içtihatları, yürütmenin düzenleyici işlemleri ile yapılan sınırlandırmaların da kanunla öngörülmüş olma kriterini sağladığını göstermektedir.

İkinci kriter uyarınca AİHS, hak ve özgürlüklerin meşru olmayan nedenlerle veya nedensiz yere sınırlandırılmasının önüne geçmeyi amaçlamaktadır. Bu anlamda metinde hangi hakkın hangi gerekçelerle sınırlandırılabilirliği gösterilmektedir. Devletin gerçekleştireceği sınırlamanın düzenlemede yer alan sebepler göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda serbest dolaşım hakkı da mutlak bir hak olmayıp Sözleşme'de öngörüldüğü kapsamda sınırlandırılabilirliktedir.

⁹⁸⁵ HARRIS, David vd., *Law of the European Convention on Human Rights*, London, 1995, s. 562; Aktaran: YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s.175.

Bir bireyin ülkesinden ayrılma hakkına yönelik bir müdahale meşru ve orantılı olmalıdır. Tazminat kararından, nafakadan ya da borcundan dolayı yurt dışı çıkış yasağı getirilmesi serbest dolaşım hakkına açık bir müdahaledir. Bu hallerde, getirilen yasağın sadece borcun ödenmemiş olması nedeniyle getirilmiş olup olmadığı, başka bir nedenin bulunup bulunmadığı, **yurt dışı çıkış yasağının borcun ödenmesine nasıl hizmet edeceği ve dolaşım özgürlüğü engellenen kişinin bireysel durumu**, serbest dolaşım hakkına müdahalenin meşruluğunda dikkate alınacak kriterlerdir.⁹⁸⁶

Serbest dolaşım hakkı; ulusal güvenlik, kamu emniyeti, kamu düzeninin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlık ve ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla sınırlandırılabilir. Ayrıca yapılacak sınırlandırmanın demokratik bir toplum için gerekli olması koşulu da aranmaktadır.

B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Serbest Dolaşım Hakkına İlişkin Kararı (Vergi Borcu Nedeniyle Getirilecek Yurtdışı Çıkış Yasağının Yasal, Orantılı ve Meşru Bir Amaca Dayalı Olması)

Serbest dolaşım hakkının vergi hukukuyla bağlantısı, vergi borcu nedeniyle mükellef hakkında yurt dışına çıkış yasağı getirilmesi konusunda karşımıza çıkmaktadır.

RIENER v. BULGARİSTAN DAVASI (23 Mayıs 2006; 23 Ağustos 2006 final):

Olay: Başvuran Riener, Bulgaristan doğumlu olup halen Sofya'da yaşamaktadır. Önceki bir tarihte Avusturya'ya taşınan Riener, 1986 yılında burada bir Avusturya vatandaşıyla evlenmiş ve 1989'da da Avusturya vatandaşlığını almıştır. Başvuran, Aralık 2004'e kadar Bulgar vatandaşlığını da sürdürmüştür. Başvuran, merkezi Avusturya olan bir şirketin hem ortağı hem de yöneticisidir. 1991 yılında dar yükümlü olarak Bulgaristan'da kayıt yaptıran başvuran oraya kahve ithalatı işine girişmiştir.

1 Temmuz 1992 tarihinde Sofya vergi dairesince, ödenmemiş tüketim vergileri olduğu gerekçesiyle başvuran hakkında faiziyle birlikte toplamda 1 milyon Amerikan Dolarına tekabül eden ilave vergi tarhiyatı gerçekleştirilmiştir. Başvuranın bu karara karşı yaptığı itirazlar reddedilmiştir. 1992 ve 1993 yıllarında vergi idaresince, başvuranın kendisinin ve şirketinin banka hesaplarına tedbir konmuştur. Ancak bunlar alacağın çok ufak bir kısmını karşıladığı için vergi dairesince,

⁹⁸⁶ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, a.g.m., s. 182.

kesinleşmiş olan vergi borçları ödenene kadar başvuranın yurtdışına yurt dışına çıkışı yasaklanmıştır.

Sonraki süreçte başvuranın vergi borcu zamanaşımına uğramış, dolayısıyla yurtdışına çıkış yasağı da kaldırılmıştır. Ancak bu süreçte başvuran 9 yıldan fazla bir süre boyunca Bulgaristan'dan çıkmamıştır. Ailesinin de Avusturya'da yaşadığının altını çizen başvuran bunun hakkaniyetsiz ve hukuka aykırı olduğunu ileri sürmüştür. Başvuran, vergi borcu gerekçe gösterilerek hakkında uygulanan yurtdışına çıkma yasağının Sözleşme'ye ek 4 Nolu Protokol'ün 2. maddesi kapsamında seyahat (serbest dolaşım) özgürlüğünü ihlal ettiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme Bulgar mevzuatında sınırlamanın yasal bir dayanağı bulunduğunu tespit etmiştir. Ardından meşru amacın bulunup bulunmadığına bakılmıştır. Yasak, başvuranın önemli miktardaki vergi borcunu ödemesini sağlamayı amaçlamaktadır. Mahkeme Sözleşme'ye ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin devletlere, vergilerin ödenmesini sağlamak amacıyla gerekli gördükleri yasaları uygulama olanağı tanıdığını, mülkiyet hakkının buna engel teşkil etmeyeceğini hatırlatmıştır. Bu anlamda getirilen bir seyahat yasağının meşru amaç taşıdığı fikrine varılmıştır.

Müdahalenin orantılı olup olmadığı üzerinde de durulmuştur. Mahkeme devletlerin vergilerin ödenmesini güvence altına almak amacıyla birtakım tedbirler alma konusunda takdir yetkisine sahip olduğunu, mevcut davada da yaklaşık olarak 150,000 avroya yakın bir vergi borcu bulunduğunu, bunun garanti altına alınması için uygun sınırlamalarda bulunulabileceğini ifade etmiştir.

Müdahalenin orantılılığı konusunda bir diğer önemli nokta yasağın uygulandığı süredir. Mahkeme, yaklaşık 9 yıl boyunca başvuranın yurtdışına çıkışının yasaklandığını tespit etmiştir. Mahkeme müdahalenin meşru amaç taşıdığı durumlarda dahi, oldukça uzun süren yasaklılık halinin orantısızlığa neden olabileceğini belirtmiştir.

Mahkeme yasağın, ancak amacına hizmet ettiği sürece orantılı olarak değerlendirilebileceğini, yani bir diğer ifadeyle yasağın de facto olarak her borcunu ödeyemeyene uygulanan bir sınırlama olmaması gerektiğini söylemiştir. Vergi idaresinin süreç boyunca verginin tahsiline yönelik çabalaması, yasak sayesinde tahsil edilebileceği konusunda makul sebeplerinin olması gerekmektedir. Eğer kamu borçlusu ülkeyi terk ettiğinde alacağın tahsili ciddi anlamda zorlaşacaksa, ancak bu takdirde yurtdışına çıkış yasağı getirilmelidir.

Sonuç olarak AİHM, yurtdışına çıkış yasağının otomatik olarak uygulanması, yerel idarenin orantılılık değerlendirmesi yapmaması, yasa ve uygulamada bazı

belirsizliklerin yaşanması, yasağın oldukça uzun bir zaman dilimi süresince uygulanmış olması nedeniyle, gerçekleştirilmek istenen amaçla orantılı olmadığına kanaat getirmiş ve oybirliğiyle 4 Nolu Protokol'ün 2. maddesinin ihlal edildiğine, devletin başvurana 5,000 avro manevi tazminat ile yine masraf ve giderler içinde 5,000 avro ödemesine karar vermiştir.

C. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türkiye söz konusu Protokol'ü 19.10.1992 tarihinde imzalamış, 23.02.1994 tarih ve 3975 sayılı Kanun ile onaylanmış, Kanun Resmi Gazete'nin 26.02.1994 tarihli sayısında yayımlanmıştır. Ancak onay belgesi henüz tevdi edilmediği için Türkiye halen Protokol'e taraf değildir.⁹⁸⁷

AİHS'de olduğu gibi Anayasa da bu hakkı herkese tanımış ve 23. maddesinde şu şekilde düzenlemiştir: *“Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir. Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek; amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir. Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz.”*

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Riener davasında AİHM, son derece önemli kriterler ortaya koymuştur. Buna göre; hakka getirilebilecek sınırlamaların mutlaka yasal bir dayanağı olmalı, 3. fıkarda sayılan meşru amaçlarla yapılmalı ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği şekilde ve toplum yararı ile birey hakları arasında adil denge gözetilerek ve orantılı bir biçimde gerçekleştirilmelidir.

Gerçekleştirilecek olan orantılılık değerlendirmesinde ise borç miktarı, yasağın uygulanma süresi, tahsil kabiliyetinin mevcudiyeti, yasal düzenlemenin keyfiliğe karşı güvence taşıması önem taşımaktadır.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Bulgaristan mevzuatındaki düzenlemeye benzer bir düzenleme bizim Pasaport Kanunu'muzun 22. maddesinde yer almaktaydı. Bu maddeye dayanılarak uzun yıllar vergi mükelleflerine yurtdışına çıkış yasağı uygulanmıştır. Örneğin

⁹⁸⁷ Protokole taraf olunmadığından bahisle, bu Protokol kapsamında kalan ve Anayasa'nın 23. maddesinde yer alan seyahat özgürlüğünün ihlali iddiasıyla bireysel başvuruda bulunulamayacağına ilişkin olarak bkz. 2013/2734 başvuru numaralı ve 20.04.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 44.

ülkemizde 31.05.2006 tarihi itibariyle sadece İstanbul'da, hakkında yurtdışı çıkış yasağı bulunan 28.732 yükümlü bulunmaktaydı.⁹⁸⁸

Konu ilk olarak 1963 tarihinde AYM'nin önüne taşınmış⁹⁸⁹ ve hüküm şu gerekçelerle Anayasa'ya uygun bulunmuştur: *“Bir vergi borçlusunun yurt dışına çıkması, Devlet alacağını tahsilsiz hale getirebilir. Devlet gelirleri ile başarılabilecek kamu hizmetlerini ilgilendiren bu konuda kanun koyucunun, kamu yararına tedbirler almasında Anayasa'ya aykırılık düşünülemez. Borcunu ödemesi halinde seyahatine engel kalmayacak olan bir kimsenin borçlu olduğu sürece, yurt dışına çıkmasının yasak edilmesiyle seyahat hürriyetinin özüne dokunulmuş olamaz.”*

Konu tekrar 2007 yılında AYM'nin önüne taşınmıştır.⁹⁹⁰ Maddede yer alan birtakım sözcüklerin ve bağlantılı diğer bazı hükümlerin iptali istemiyle itiraz yoluyla Mahkemeler Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. 15.7.1950 günlü, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun, 28.5.1988 günlü, 3463 sayılı Yasa ile değiştirilen 22. maddesinin iptali istenilen sözcükleri de içeren birinci fıkrası şöyledir: *“Yurt dışına çıkmaları; mahkemelerce yasaklananlara, memleketten ayrılmalarında genel güvenlik bakımından mahzur bulunduğu İçişleri Bakanlığınca tespit edilenlere, vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere pasaport veya seyahat vesikası verilmez. Ancak, yabancı memleketlere gitmeleri mahkemelerce yasaklananlar dışında kalanlara, zaruri hallerde İçişleri Bakanının teklifi ve Başbakanın onayı ile pasaport veya pasaport yerine geçen seyahat vesikası verilebilir.”*

Buna göre; 15.7.1950 günlü, 5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun, 28.5.1988 günlü, 3463 sayılı Yasa ile değiştirilen 22. maddesinin birinci fıkrasının *“... vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere ...”* bölümünün; 18.6.1999 günlü, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 15. maddesinin 12.5.2001 günlü, 4672 sayılı Yasa ile değiştirilen (3) numaralı fıkrasının *“5682 sayılı Pasaport Kanunu'nun 22 nci maddesi hükümleri, Fonun talebi üzerine Fona borçlu olanlar ile tüzelkişi borçluların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanır”* biçimindeki tümcesinin; 18.6.1999 günlü, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun, 12.12.2003 günlü, 5020 sayılı Yasa'nın 27. maddesiyle eklenen ek 5. maddesinde yer alan *“tedbir”* sözcüğünün, söz konusu madde kapsamındaki bankalar tarafından uygulanan yurt dışına çıkış yasağı yönünden; 19.10.2005 günlü, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun

⁹⁸⁸ YALTI, Billur, “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı (ABD Yüksek Mahkemesinin Lipper Kararı'ndan, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Riener Kararına: Hukuk Standartları), **TBB Dergisi**, S. 66, Y. 2006, ss. 95-120, s. 97.

⁹⁸⁹ Bkz. AYM, E. 1963/190, K. 1963/100 ve 29.04.1963 tarihli kararı.

⁹⁹⁰ Bkz. AYM, E. 2007/4, K. 2007/81 ve 18.10.2007 tarihli kararı.

geçici 13. maddesinin “... tüzel kişilerin kanun temsilcileri ile borçlu veya borçla diğer ilgililerin yurt dışına çıkmasını yasaklama ...” bölümünün, Anayasa’nın Başlangıı ile 2., 5., 6., 10., 13., 15., 23., 36., 38., 40., 48., 49., 73. ve 125. maddelerine aykırılığı savıyla iptalleri talep edilmiştir.

İtiraz yoluna başvuran Mahkemelerin gerekçelerinde özetle, “Anayasa’da temel hak ve özgürlüklere önem veren ve bunları güvenceye alan ağdaş anayasa anlayışına uygun değişikliklerin gerçekleştirilmeye çalışıldığı, yasa koyucunun temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması konusunda takdir yetkisinin sınırsız olmadığı, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi kararlarında da hak ve özgürlüklere sahip olmanın kural, bunlara müdahalenin istisna olarak kabul edildiği, insan onurunu korumayı, maddi ve manevi gelişmesini sağlamayı amaçlayan hakların genel ifadesi olması nedeniyle insanların doğumla kazandıkları temel hakların ve toplumun bir bireyi olmaları sonucunda tanınan hak ve özgürlüklerin yeterince ve serbestçe kullanılmasının hukuk devletinin vazgeçilmez gereklerinden olduğu, topluma karşı kimi ödevlerin istenmesinin yerinde olmakla birlikte, bunların ilgili yasalarda gösterilen kurallara bağlı olarak eşit, adil, dengeli olması ve hukuk devleti ilkesinin gereklerine uygun biçimde istenilmesinin zorunlu olduğu, Anayasa’da genel sınırlama nedenlerinin kaldırıldığı, ilgili maddelerinde belirtilen özel sınırlama nedenlerinin ise Anayasa’nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı, Anayasa’nın 23. maddesinde “vatandaşlık devi” nedeniyle sınırlama yapılabileceğinin belirtildiği, Yasa’yla getirilen sınırlamanın vergi borcu bakımından açık ve net olmadığı, vergi ödevinin hangi aşamasında, hangi yetkililerce ve hangi ölçütlere göre yasak konulacağı belirtilmeksizin, yetersiz ve belirsiz bir ifadeyle sınır getirildiği, vergi yargılaması varsa bunun devam ettiği sürede de yasak konulması konusunda bir engel bulunmadığı, anayasal koruma altında bulunan yurt dışına çıkma özgürlüğünün soyut nitelikteki sınırlamalarla ihlal edildiği, yapılan sınırlamanın soyut, yetersiz ve ölçüsüz olduğu, ölçüsüzlük ilkesi uyarınca en ağır önlemleri almaya gerek kalmadan uygun yöntemlerle vergi borcunun tahsiline ilişkin araçların kullanılması suretiyle tahsilatın gerçekleştirilebileceği, bu konuda yasalarda gerekli ve elverişli araçların bulunduğu, daha hafif ve uygun yöntemler mevcut iken en ağır yöntemin seçilmesi sonucunda anayasal koruma altında bulunan temel hak ve özgürlüklerden olan seyahat özgürlüğünün kısıtlanmasını doğuracak biçimde yurt dışına çıkışın yasaklanmasında vergi borcunun tahsili amacı için aranan gereklilik, elverişlilik ve oranlılık unsurları bulunmadığından ölçülülük ilkesinin ihlal edildiği, vergi mevzuatı içinde vergi borcunun tahsili amacıyla elverişli araçların bulunduğu,

bu konuda idareye gerekli ve elverişli araçların verildiği, yurt dışına çıkış yasağının amacını aşarak ülkenin ekonomik çıkarlarını zedelediği, ticari ilişkileri engellediği, Devletin kişinin temel hak ve özgürlüklerini kısıtlayan engelleri kaldırmakla görevliken bunun aksi bir hüküm getirildiği, sınırlama için savaş, seferberlik, sıkıyönetim veya olağanüstü hal gibi nedenler de bulunmadığı, öte yandan banka kredi borcunun sözleşmeden doğan bir yükümlülük olduğu, özel hukuk ilişkisinden doğan yükümlülüklerin, amme alacağı haline gelse bile “vatandaşlık ödevi” kapsamı içinde değerlendirilemeyeceği, ilgili İdare ve bankalara borçlunun ve borcun tespiti ve yurt dışına çıkış yasağı konulması konularında çerçevesi çizilmemiş geniş yetkiler verildiği, usul ve esaslar ile itiraz yollarının yasada gösterilmediği, alınan karardan ilgililerin haberdar edilmediği, bankaların alacakları konusunda da gerekli yasal yollarla yargı yolunun bulunduğu, ayrıca uygulamanın tüm bankalar için getirilmediği, sadece kamu bankaları için getirilerek kamu bankaları ile özel bankalar arasında eşitlik ilkesinin ihlal edildiği, bu nedenlerle başvuru konusu kuralların İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ne ve Anayasa'nın Başlangıç'ı ile 2., 5., 6., 10., 13., 15., 23., 36., 38., 40., 48., 49., 73. ve 125. maddelerine aykırı olduğu” ileri sürülmüştür.

AYM, AİHM'in **Riener** kararına da atıf yapmak suretiyle şu gerekçelerle iptal kararı vermiştir: “Anayasa'nın 13. maddesinde, temel hak ve özgürlüklerin, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği, bu sınırlamaların Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmiştir. Sınırlama, belirli bir temel hak ve özgürlüğün Anayasa'da öngörülen ya da belirlenen alanı içinde kişiye sağlanan olanakların yasa koyucu tarafından daraltılmasıdır. Başka bir anlatımla, sınırlamada, belirli bir temel hak ve özgürlüğün kullanım olanakları sınırlamadan sonra da devam eder. Buna karşılık, temel hak ve özgürlüklerin durdurulması, bunlardan belirli bir süre içinde yararlanılma veya kullanılmalarının olanaksızlığını anlatır.

Amaç ve araç arasında makul bir ilişkinin bulunmasını, diğer bir deyişle yapılan sınırlamayla sağladığı yarar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin bulunması gereğini ifade eden ölçülülük ilkesinin, sınırlayıcı önlem ile sınırlama amacı arasındaki ilişkinin denetiminde, yasal önlemin sınırlama amacına ulaşmaya elverişli olup olmadığını saptamaya yönelik “elverişlilik”, sınırlayıcı önlemin sınırlama amacına ulaşma ve demokratik toplum düzeni bakımından zorunlu olup olmadığını arayan “zorunluluk”, ayrıca amaç ve aracın ölçüsüz bir oranı kapsayıp kapsamadığını, bu yolla ölçüsüz bir yükümlülük getirip getirmediğini belirleyen “oranlılık” ilkeleri olmak üzere üç alt ilkesi bulunmaktadır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin seyahat ve yurt dışına çıkış özgürlüğüne ilişkin İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin (Riener/Bulgaristan, 27.5.2006 günlü) kararında da, müdahalenin yasal olup olmadığı ve meşru bir amacın gerçekleştirilmesi için demokratik bir toplumda gerekli ve ölçülü olup olmadığı araştırılması gerektiği, yurt dışına çıkış yasağının hukukiliğine ilişkin olarak, yasağın süresi, borcun tutarı, hesaplanması, kesinleşmesi ve zamanaşımı bakımından öngörülebilirliğin ve belirliliğin oranlılık sorunu ile yakından bağlantılı olduğu, vergi tutarının yüksekliği ile sağlanmaya çalışılan kamu yararı arasında bir denge gözetilmesi gerektiği, oranlılık değerlendirmesini içermeyen yasak işleminin Sözleşme'ye aykırılık oluşturduğu, keyfilige karşı yeterli düzeyde usul güvencesinin yasayla verilip verilmediği, yasağın gerçekleştirilmek istenen amaçla orantılı olmamasının seyahat özgürlüğünün ihlali anlamına geleceği belirtilmiştir.

Anayasa'nın, "Yerleşme ve seyahat hürriyeti" başlıklı 23. maddesinde, herkesin yerleşme ve seyahat özgürlüğüne sahip olduğu belirtilmiş, maddenin üçüncü fıkrasında da, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünün, vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabileceği belirtilerek özel sınırlandırma nedenleri gösterilmiştir. Maddeye göre, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğü ancak vatandaşlık ödevi ya da ceza soruşturması veya kovuşturması sebebiyle sınırlanabilecektir.

İtiraz konusu kuralda, kişilerin vergi borcu nedeniyle yurt dışına çıkışları yasaklanmaktadır. Yasaklama, seyahat özgürlüğünün güvence alanının yasa koyucu tarafından daraltılması niteliğinde olduğundan, 13. madde anlamında bir sınırlandırma niteliğindedir. Vergi borcu, Anayasa'nın 73. maddesine göre vatandaşlık ödevidir. Anayasa ve yasalarla, kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda, yasalarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin, buna bağlı olarak kamu düzeninin ve başkalarının hak ve özgürlüklerini korumanın aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bu anayasal yükümlülük, aynı zamanda seyahat özgürlüğünü düzenleyen 23. maddede sınırlama nedeni olarak öngörülmüştür. Getirilen yasaklama, yurtdışına çıkmak isteyen kişilerin vergi borçlarını ödemeye zorlayıcı niteliktedir. Bu nedenle itiraz konusu kural ile gerçekleştirilen sınırlamanın, kaynağını Anayasa'da bulan meşru bir amaca yönelik olduğu görülmektedir. Ancak, "vergiden borçlu olduğu pasaport vermeye yetkili makamlara bildirilenlere" yurt dışına çıkış yasağı uygulanabileceğine ilişkin kuralla getirilen sınırlamanın, demokratik toplum düzeni için gerekli nitelikte, başka bir ifadeyle güdülen kamu yararı amacını gerçekleştirmekle birlikte, temel haklara en

az müdahaleye olanak veren ölçülü bir sınırlama niteliğinde olup olmadığının incelenmesi gerekir.

Yasalarla getirilen vergi yükümlülüğünü kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi yasalarıyla, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesi amacıyla getirilen kurallar, zamanında ve tam olarak tahsil edilemeyen vergilerin tahsili için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri ve yine yasalarla getirilen gecikme faiz ve zammı uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda, vergi borcunun ödenmesi, diğer bir deyişle vergi alacağının tahsili konusunda yasal kuralların bulunduğu görülmektedir.

Yurt dışı çıkış yasağında, vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğünü sınırlamanın amacı, vergi borcunun tahsilinin sağlanması, araç ise yurt dışına çıkışın yasaklanmasıdır. Amaç ile araç arasında makul bir ilişkinin bulunduğu söylebilmesi için yurt dışına çıkış ile vergi alacağının tahsilinin zorluğu veya olanaksızlığı arasında bağın varlığının aranması gereği açıktır. Yasak, hiçbir koşul öngörmeksizin, hatta vergi borcunun tutarı dahi belirtilmeden, vergi borcunun ödenmemesine bağlı olarak kendiliğinden uygulandığı zaman amaç ile araç arasındaki makul ilişki ve denge ortadan kalkar.

Anayasa'nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan "vatandaşlık ödevi" genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir. Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2., 13. ve 23. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

Görüldüğü üzere AYM, geçen zaman içerisinde maddenin Anayasaya uygunluğu konusundaki görüşünü değiştirmiş ve yeni bir yorumda bulunmuştur. Mahkeme iptal kararı gerekçesinde, Riener kararında ortaya konan hususları bire bir dikkate almış, karara yollama yapmış ve AİHM ile aynı doğrultuda karar vermiştir. Gerçekten de Pasaport Kanunu m. 22'de yer alan kural, amaç ve araçları somut bir şekilde ortaya koymamış, makul bir ilişki öngöremeyerek ölçülülük ilkesini sağlayamamıştır. Söz konusu kural tıpkı Bulgar mevzuatında yer alan kural gibi,

tedbirin süresine, hangi hallerde uygulanabileceğine, borç miktarına ilişkin olarak hiçbir düzenleme içermemekteydi.

Artık, AİHS normlarına ve AİHM içtihatlarına açık bir biçimde aykırılık taşıyan hüküm mevzuatımızda yer almamaktadır. Anayasa'nın m. 23/5'de yer alan *"Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir."* hükmü ile **mükellefler hakkında yalnızca hakim kararıyla ve hürriyeti bağlayıcı ceza söz konusu ise yurtdışına çıkış yasağı uygulanabilmektedir. Yalnızca vergi borcunun bulunması yasağın uygulanabilmesi için yeterli değildir.**

Ancak AİHS ve AİHM'in vergi borcu nedeniyle mükellefler hakkında yurtdışına çıkış yasağı uygulanmasına karşı olmadığını belirtmeliyiz. Halen mevzuatımızda buna ilişkin bir düzenleme bulunmasa da AİHM içtihatlarında ortaya konulan kriterler çerçevesinde vergi borcu bulunan mükellefler hakkında da, Anayasa m. 23/5 hükmü değiştirilerek, pekala yasak uygulanabilecektir. Bu noktada mevzuatımızda nasıl bir düzenleme yapılırsa, Sözleşme'ye aykırılık oluşturmaz? sorusu akla gelmektedir.

Öncelikle bakılması gereken iki temel düzenleme bulunmaktadır. Bunlardan ilki temel hak ve hürriyetlerin sınırlanmasına ilişkin olan 13. maddedir. Bu maddeye göre; *"Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."* Diğer ise yerleşme ve seyahat hürriyetine ilişkin olan Anayasa m. 23'dür. *"Herkes, yerleşme ve seyahat hürriyetine sahiptir. Yerleşme hürriyeti, suç işlenmesini önlemek, sosyal ve ekonomik gelişmeyi sağlamak, sağlıklı ve düzenli kentleşmeyi gerçekleştirmek ve kamu mallarını korumak; seyahat hürriyeti, suç soruşturma ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amaçlarıyla kanunla sınırlanabilir. Vatandaşın yurt dışına çıkma hürriyeti, ancak suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlanabilir. Vatandaş sınır dışı edilemez ve yurda girme hakkından yoksun bırakılamaz."*

Anayasa Mahkemesinin iptal kararının ardından 2010 yılında 07.05.2010 tarihli ve 5982 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile Anayasa'nın 23/5. maddesinde yer alan vatandaşın yurtdışına çıkma hürriyetinin sınırlandırılması sebepleri yeniden düzenlenmiş ve yalnızca suç soruşturması veya kovuşturması sebebiyle hakim kararına bağlı olarak sınırlandırılabilmesi hükmüne bağlanmıştır. Oysaki eski düzenlemede vatandaşlık ödevi de sınırlandırma sebepleri olarak sayılmaktaydı.

Yine aynı amaçla AATUHK'da da 36/A maddesinde yer alan ve yurtdışı çıkış tahdidine ilişkin olan madde kaldırılmıştır.

Genel itibarıyla ve özetle, vergilerin ödenmesini sağlamak için mükellefin yurtdışına çıkmasının yasaklanabilmesi ancak hakkın özüne, demokratik toplum gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun olması ve belirlilik ve öngörülebilirlik kriterlerini taşıyan bir kanun hükmüyle yapılması şartıyla mümkündür. Yurtdışına çıkış yasağı getirilmesi aracının, sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olması gerekmektedir. Yani, mükellef yurtdışına çıkarsa verginin tahsil kabiliyeti ortaya çıkmalıdır veya diğer bir deyişle mükellefin yurtdışına çıkması verginin tahsilini imkânsız hale getirmelidir. Bu bağlamda yasak mutlak surette gerekli olmalıdır. İlâveten, yasa hükmü yasağın süresi, yasağın uygulanabileceği vergi miktarı gibi keyfiliği önleyici tedbirleri barındırmalıdır. Belirli bir miktarın üzerindeki vergi borçları için otomatik hale gelmiş bir yasak uygulaması da yine AİHM tarafından hak ihlali olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla mevzuatta bir miktar öngörülmeli, ancak miktarın aşılması sınırlama için yeterli kabul edilmemelidir.

II. Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Ayrımcılığa Uğramama Hakkı

Bu bölümde öncelikle ayrımcılığa uğramama hakkının önemi, ardından ayrımcılığa uğramama hakkının uygulanma alanı ve son olarak da ayrımcılığa uğramama hakkının unsurları ele alınmaktadır.

1. Ayrımcılığa Uğramama Hakkının Önemi

Ayrımcılığa uğramama hakkı Sözleşme'nin 14. maddesinde şu şekilde ele alınmıştır: *"Bu Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır."*

AİHS'in sözleşmeciler devletler tarafından sağlanıp korunmasını hedeflediği hak ve özgürlükler Sözleşme'nin 1. maddesinde belirtildiği üzere "herkes" için geçerli olduğundan, hak ve özgürlüklerin kullanılmasında ve bunlardan yararlanmada bireyler arasında ayırım yapılması yasaktır. Sözleşme'nin 14. maddesinde düzenlenen ayrımcılık yasağının, kanun önünde eşitlik ilkesinin de bir sonucu

olduğunu söyleyebiliriz.⁹⁹¹ Eşitlik ilkesi ve ayrımcılık yasağı Avrupa hukukunun temelini oluşturmaktadır.⁹⁹²

Mahkeme 14. maddenin, Sözleşme ile tanınan temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasında her türlü ayrımı yasaklamadığını ifade etmiştir. 14. maddenin yasakladığı ayrım, “**objektif ve makul nedene dayanmayan**” yani “**meşru olmayan**” ayrımdır. Güdülen amaçla kullanılan araç arasında makul bir ölçülülük ilişkisi bulunmaması da meşru olmayan ayrımcılığa yol açmaktadır.^{993 994}

Başka bir anlatımla, benzer ya da karşılaştırılabilir durumda bulunan kişilere farklı davranılması ve farklı durumda bulunan kişilere de farklı davranılmaması, nesnel ve haklı bir nedene dayanmıyorsa 14. maddenin ihlaline yol açabilecektir.⁹⁹⁵

Örneğin, Ortega Moratilla v. Fransa (Başvuru no. 17522/90; 11 Ocak 1992) başvurusunda Komisyon tarafından verilen kabul edilemezlik kararında meşru gerekçeye dikkat çekilmektedir. “Başvurucular İspanya’daki bir Protestan Kilisesi ve bir Protestan papazdır. Başvurucular, Katolik Kiliselerinin sahip olduğu emlak vergisi muafiyetinin kendi ibadethaneleri için de tanınması amacıyla ulusal hukukta talepte bulunmuş ancak Katolik Kilisesinin sahip olduğu emlak vergisi muafiyetinin İspanya ile Vatikan arasında akdedilen bir sözleşmeden kaynaklandığı belirtilerek bu talep reddedilmiştir.”⁹⁹⁶ Görüldüğü gibi Komisyon, sözleşmeye dayalı olarak farklı uygulama yapılmasını meşru bir gerekçe olarak değerlendirmiştir.

Bu bağlamda AİHM, 14. madde ihlali iddiasıyla önüne gelen uyuşmazlığı incelerken ilk olarak, ortada Sözleşme’ye dahil olan bir hakkın ve benzer durumun varlığını araştırmakta; sonra benzer durumda olan bireyler arasında hak ya da özgürlükten yararlanma konusunda fark gözetilip gözetilmediğini saptamakta ve en son tespit edilen muamele farklılığının, devletin sahip olduğu takdir yetkisi de dikkate alınarak, nesnel ve makul bir nedene dayanıp dayanmadığı, amaç-araç orantısının sağlanıp sağlanmadığı sorgulanarak bir karara ulaşılmaktadır.

2. Ayrımcılığa Uğramama Hakkının Uygulanma Alanı

AİHS’nin 14. maddesinde yer alan düzenleme “*bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden...*” ifadesi dolayısıyla ayrımcılık yasağının kapsamını **Sözleşme**

⁹⁹¹ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 400.

⁹⁹² BURRI, Susanne, “Towards More Synergy in the Interpretation of the Prohibition of Sex Discrimination in Europe Law? A Comparison of Legal Contexts and some Case Law of the EU and the ECHR”, **Utrecht Law Review**, Vol. 9, Issue I, January 2013, ss. 80-104, s. 80.

⁹⁹³ Bkz. Marckx v. Belçika; 13 Haziran 1979; parag. 33.

⁹⁹⁴ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 400.

⁹⁹⁵ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, a.g.m., s. 165.

⁹⁹⁶ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, a.g.m., s. 161.

ile sınırlı tutmuştur.⁹⁹⁷ Mahkeme yorumuyla AİHS'in 1. bölümündeki maddelerin kapsamı genişledikçe 14. maddenin uygulanma alanı da genişlemektedir.⁹⁹⁸

Ayrımcılık yasağının ihlal edilip edilmediğinin tartışılabilmesi için ihlal iddiasının, kişinin hangi temel hak ve özgürlüğü konusunda hangi temele dayalı olarak ayrımcılığa maruz kaldığının gösterilmesi; ayrımcılık iddiasının ciddiye alınabilmesi için başvuruçunun kendisiyle benzer durumdaki başka kişilere yapılan muamele ile kendisine yapılan muamele arasında bir farklılığın bulunduğunu ve bu farklılığın meşru bir temeli olmaksızın ırk, renk, cinsiyet, din, dil vb. ayrımcı bir nedene dayandığını makul delillerle ortaya koyması gerekir.⁹⁹⁹

Ayrımcılık yasağına ilişkin olarak Sözleşme'de yer alan tek düzenleme bu değildir. Sözleşme'ye ek 12 Nolu Protokol'ün "Ayrımcılığın genel olarak yasaklanması" başlıklı 1. maddesinde de ayrımcılık yasağı ele alınmış fakat bu kez ayrımcılık yalnızca Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlükler bakımından değil **genel olarak** şu şekilde yasaklanmıştır: "*Hukuken temin edilmiş olan tüm haklardan yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasi veya diğer kanaatler, ulusal veya sosyal köken, ulusal bir azınlığa mensup olma, servet, doğum veya herhangi bir statü bakımından hiçbir ayrımcılık yapılmadan sağlanır. Hiç kimse, 1. paragrafta belirtildiği şekilde hiçbir gerekçeyle, hiçbir kamu makamı tarafından ayrımcılığa maruz bırakılamaz.*"

12 Nolu Protokol yürürlüğe girmeden önce ayrımcılık yasağı yalnızca Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlükler bakımından geçerliken, Protokol'ün yürürlüğe girmesinden sonra artık genel bir ayrımcılık yasağının bulunduğunu rahatlıkla ifade edebiliriz. Ayrıca 12 Nolu Protokol'de yer alan genel ayrımcılık yasağı 14. maddedeki yasaktan farklı olarak, bağımsız niteliktedir. Yani Sözleşme'nin diğer maddeleriyle bağlantı kurmaya gerek olmaksızın bağımsız olarak ihlal iddialarına konu olabilecektir. Zira güvence kapsamı Sözleşme ile sınırlı değildir.

12 Nolu Protokol'ün 1. maddesi kanunla düzenlenen tüm hakların kullanımı bakımından ayrımcılığı yasakladığı için, 14. maddeye göre daha geniş bir kapsama sahiptir. Avrupa Konseyinin Açıklayıcı Raporunda¹⁰⁰⁰ bu terimlerin anlamı üzerine verilen açıklama, bu hükmün şu ayrımcılık türleriyle ilgili olduğunu belirtmektedir:

⁹⁹⁷ (O'CONNELL, Rory, "Cinderella Comes to the Ball: Art 14 and the Right to Non-Discrimination in the ECHR", *Legal Studies*, Vol. 29, No. 2, June 2009, ss. 211-229, s. 215.

⁹⁹⁸ ZANGHI, Claudio, "Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 211-219, s. 214.

⁹⁹⁹ Bkz. 2013/6405 başvuru numaralı ve 15.12.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı, parag. 47-48.

¹⁰⁰⁰ Bkz. <http://conventions.coe.int/Treaty/en/Reports/Html/177.htm> (Erişim Tarihi: 01.12.2015)

“Ulusal hukuk kapsamında bir kişiye özel olarak verilen herhangi bir hakkın kullanımında ayrımcılık; ulusal hukuk kapsamında bir kamu makamının açık bir yükümlülüğünden çıkarsama yoluyla türetilen bir hakkın kullanımında, yani, bir kamu makamının ulusal hukuka göre belirli bir şekilde davranmak zorunda olduğu durumda ayrımcılık; takdir yetkisinin kullanılmasında (örneğin belirli mali yardımların verilmesinde) bir kamu makamı tarafından yapılan ayrımcılık; bir kamu makamının başka herhangi bir fiil veya ihmaliyle (örneğin, bir isyanı kontrol altına alırken yasayı uygulama memurlarının davranışıyla) oluşan ayrımcılık.”¹⁰⁰¹

Ayrımcılığı genel olarak yasaklayan ve geniş kapsamlı olan 12 Nolu Protokol’ün 1. maddesi de, vergisel uyumsuzluklar bakımından uygulanma kabiliyetine sahiptir. Ancak çalışmamız süresince, bu hüküm kapsamında bir ayrımcılık yasağı ihlali iddiası bulunan bir vergi uyumsuzluğuna rastlamadığımızı belirtmeliyiz.

14. madde bakımından ayrımcılığa uğramama yasağı **bağımsız bir varlığa sahip olmayıp** Sözleşme’nin diğer maddeleriyle bağlantılıdır ve onların bütünleyicisidir. 14. maddenin ihlali için Sözleşme’nin diğer maddelerinde yer alan hak ve özgürlüklerin ihlali gerekmemektedir.¹⁰⁰² Ancak bir tasarruf, tek başına Sözleşme’de yer alan hak ve özgürlüklere uygun olabilir; ancak 14. madde ile birlikte okunduğunda ayrımcılık yasağını ihlal edebilir.^{1003 1004} Örneğin, vergisel işlem nedeniyle ayrımcılık yasağının ihlaline ilişkin davalarda mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılık yasağına aykırı hareket edilmiş olabilir. Gerçekleştirilen müdahale illaki mülkiyet hakkına aykırılık oluşturmak mecburiyetinde değildir. Mülkiyet hakkı ihlal edilmemiş olsa dahi, mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılık yasağına aykırı hareket edilmiş ve bu doğrultuda 14. madde ihlal edilmiş olabilir.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, başvuran tarafından Sözleşme hükümlerinden biriyle bağlantılı olarak 14. maddenin de ihlal edildiğinin ileri sürüldüğü davalarda, asıl hükmün ihlali sonucuna varılmışsa Mahkeme, davanın önemli bir yönünü oluşturmuyorsa, olayı bir de 14. madde açısından incelemeyi genellikle **gereksiz bulmakta** ve inceleme yapmamaktadır.^{1005 1006}

¹⁰⁰¹ *Avrupa Ayrımcılık Yasağı Hukuku El Kitabı*, Avrupa Birliği Temel Haklar Ajansı, Avrupa Konseyi, 2010, s. 63-64.

¹⁰⁰² HURFORD, James, ““An Aspect of Ordinarity”: Is Age a “Suspect Ground” under Article 14 ECHR?”, *Judicial Review*, March 2014, Vol. 19, Issue 1, ss. 39-45, s. 39.

¹⁰⁰³ YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, s. 184.

¹⁰⁰⁴ BURRI, Susanne, a.g.m., s. 86.

¹⁰⁰⁵ Bkz. Castells v. İspanya; 23 Nisan 1992; parag. 52.

¹⁰⁰⁶ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 402.

3. Ayrımcılığa Uğramama Hakkının Unsurları

14. madde cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı olarak hiçbir ayrımcılık yapılamayacağını ifade etmektedir. Madde metninden anlaşıldığı üzere korunan hukuki menfaatler sınırlı değildir. Bu anlamda örneğin; yaş, engellilik, cinsel yönelim gibi konular da kapsam dahilinde kabul edilebilecektir.¹⁰⁰⁷

AİHS her ne kadar cinsiyete dayalı ayrımcılığı yasaklamışsa da, bazı hallerde **kadın lehine pozitif ayrımcılığı** Sözleşme'ye uygun olarak değerlendirmektedir. Örneğin; Lindsay v. Birleşik Krallık (Başvuru no. 11089/84; 11.11.1986) kararında başvuranlar, sadece erkeğin çalıştığı ve ailenin geçimini erkeğin sağladığı evli çiftler ile sadece kadının çalıştığı ve ailenin geçimini kadının sağladığı evli çiftlerin vergilendirilmesi konusunda, uygulamanın ikinciler lehine olduğu ve ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasında bulunmuşlardır. Komisyon, bu nitelikteki bir ayırımın kamu otoritelerinin takdir yetkisi içerisine girdiğini belirttikten sonra sadece kadının çalıştığı durumda daha düşük gelir vergisi alınmasını, çalışan evli kadınların lehine pozitif ayrımcılık olarak değerlendirmiş ve yapılan ayırımın nesnel ve meşru gerekçesinin bulunduğuna karar vererek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur.¹⁰⁰⁸

B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Ayrımcılığa Uğramama Hakkına İlişkin Kararları

Vergilendirme ve ayrımcılık yasağı ilişkisi, AİHS'in 8. maddesinde yer alan özel ve aile hayatına saygı hakkı, 9. maddesinde yer alan inanç özgürlüğü ve 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde yer alan mülkiyet hakkı ile bağlantılı olarak Mahkemenin önüne taşınmıştır.

1. Mükelleflerin Hak İhlallerine Karşı Potansiyel Mağdurluğu

BURDEN v. BİRLEŞİK KRALLIK DAVASI (29 Nisan 2008):

Olay: İngiliz vatandaşı olan başvuranlar evlenmemiş iki kız kardeşdir. İki kız kardeş hayatları boyunca bir arada yaşamış; son otuz bir yıldır da, ailelerinden kendilerine miras olarak kalan arazi üzerindeki bir evde hayatlarını sürdürmektedirler. Başvuranlar yapmış oldukları vasiyet ile malvarlıklarını birbirlerine bırakmışlardır. Başvuranlar, birinin ölümü üzerine diğerinin miras vergisi ödemek

¹⁰⁰⁷ Avrupa Ayrımcılık Yasağı Hukuku El Kitabı, s. 89.

¹⁰⁰⁸ DEMİRKOL, Selami, "Vergi Türevli Davaların, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce Kabul Edilebilir Bulunması, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Yargılamasında Referans Norm Olarak Algılanabilirliği Üzerine Bir Derleme" *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 15, S. 1, 2012, ss. 33-70, s. 62-63.

durumunda kalacağından ötürü şikayet etmektedir. Zira 1984 tarihli Yasa uyarınca miras vergisi oranı % 40'dır.

Başvuranlar evli çiftler arasındaki miraslarda böyle bir düzenleme olmadığını, evli çiftlerin miras vergisinden muaf olduğunu, bu durumun 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak 14. madde kapsamında ayrımcılığa uğramama haklarını ihlal ettiğini ileri sürerek AİHM'e başvurmuşlardır.

AİHM: Mahkeme başvuranların ileri yaşını, birinin ölümü halinde diğerinin miras vergisi ödemek durumunda kalacağı konusundaki yüksek olasılığı ve doğrudan dava konusu yasadan etkileneceğini dikkate alarak, oybirliğiyle başvuruyu kabul edilebilir bulmuştur.

Mahkemenin ayrımcılık yasağından kaynaklanan uyuşmazlıklar bakımından söz konusu olan yerleşik içtihadına göre olayda, benzer durumda bulunan kişiler mevcut olmalıdır. Kural olarak devletler, vergilendirme konularında ve olay özelinde miras vergisi muafiyeti konusunda farklı politikalar tesis edebilirler. Ancak AİHM, kardeş olan başvuruçuların kendilerini evli veya medeni hukuk ortağı durumundaki çiftler ile karşılaştıramayacaklarını vurgulamıştır. Evlilik, tarafların serbestçe bilinçli bir biçimde sözleşmeye dayalı olarak hak ve sorumluluk oluşturmalarıdır. Ancak başvuranlar arasındaki ilişki bundan farklı olup tamamen kan bağına dayanmaktadır.

Bu nedenle Mahkeme, birlikte yaşayan kız kardeşlerin 14. madde kapsamına evli veya Medeni Ortaklık Yasası kapsamında çift olarak değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edilmediği sonucuna varmıştır.

2. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Engellilik Durumları Nedeniyle Ayrım Yapılamaması

GLOR v. İSVİÇRE DAVASI (30 Nisan 2009; 6 Kasım 2009 final):

Olay: Başvuran Zürih'in bir kantonunda tır şoförlüğü yapmaktadır. Tip 1 diyabet hastası olan başvuran, askeri doktor tarafından askerliğe elverişsiz bulunmuştur. Başvuran kamu hizmetinden de muaf tutulmuştur. Başvuran çeşitli kereler kamu hizmeti yapma konusunda gönüllü olmuşsa da, hiç hizmete çağırılmamıştır.

Yerel mevzuata göre başvuran, askerlik hizmetini tamamlamaması nedeniyle vergi ödemek durumundadır. Mevzuat askerlik hizmetini yapmayanlar için böyle bir telafi öngörmektedir. Askerlik hizmetine uygun olup da, askerlik yapmayan herkesin bu vergiyi ödemesi gerekmektedir. Bu doğrultuda vergiye tabi geliri dikkate alınarak başvurana, yaklaşık 477 avro tutarında vergi borcu çıkartılmıştır. Başvuran borca itiraz etmiş ve askerlik hizmeti için hazır bulunduğunu beyan etmiştir. Vergi idaresi,

tüm İsviçreli erkeklerin, önemli bir engeli olmadığı müddetçe, askerlik yapmaması halinde bu vergiyi ödemek durumunda olduğu, engellilik söz konusuyla bunun en az %40 oranında olması halinde önemli olarak kabul edileceği konusunda başvurunu bilgilendirmiştir. Bunun dışında yerel mevzuata göre vicdani ret halinde de askerlik hizmeti yapılmamakta ve vergi ödenmemektedir. Ancak vicdani retçilerin kamu hizmeti yapması zorunludur.

Başvuran; istekli olmasına rağmen askerlik hizmetinin önlendiğini, bunun yerine küçük ölçekteki sakatlığı nedeniyle muafiyet vergisi ödemeye zorlandığını, ayrımcı muamelenin mağduru olduğunu ileri sürerek, 8. maddeyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme mevcut davada yerel idarelerin, kamu yararının korunması ile askerlik hizmeti veya onun yerine kamu hizmeti yapmasına mücadele edilmeyen başvuranın hak ve özgürlükleri arasındaki makul dengeyi sağlayamadığına; özellikle başvuranın kendisi için azımsanamayacak bir miktarda vergi ödemeye zorlanması, başvuranın askerlik ve kamu hizmeti yapma konusundaki isteği, başvuranın durumundakiler için İsviçre yasalarının uygun bir kamu hizmeti öngörmemesi hususları dikkate alındığında dengenin bozulduğuna kanaat getirmiştir.

Sonuç olarak AİHM başvurana, geçerli mazeretleri olmadan askerlik hizmetini yapmayan kişilerle aynı şekilde muamele edilmesinin ayrımcılık yasağını ihlal ettiğine; 8. maddeyle bağlantılı olmak üzere 14. maddenin ihlal edildiğine, masraf ve giderler için başvurana 3,650 avro ödenmesine oybirliğiyle karar vermiştir.

3. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Dine Dayalı Ayrım Yapılamaması

JEHOVAS ZEUFEN İN ÖSTERREİCH v. AVUSTURYA DAVASI (25 Eylül 2012; 25 Aralık 2012 final):

Olay: Başvuran Avusturya'da faaliyet gösteren bir dini cemaattir ve 7 Mayıs 2009 tarihinden beri de dini topluluk statüsünde bulunmaktadır. Başvurana bir bağış yapılmıştır. Viyana Vergi Dairesi tarafından başvuranın bağışla ilgili olarak %14 oranında veraset ve intikal vergisi ödemesi gerektiği bildiriminde bulunulmuştur. Bu karara gerekçe olarak da, dini kuruluşlara yapılan bağışların vergi istisnasından yararlanması için kilise veya yasa tarafından tanınan dini topluluk olunması gerekliliğine işaret edilmiştir. Başvuran bu kararı yargıya taşımış ancak bir sonuç elde edememiştir.

Bunun üzerine başvuran, kilise veya yasa tarafından dini topluluk olarak tanınan kuruluşların yararlandığı veraset ve intikal vergisi istisnasından yararlandırılmamalarının, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak 9.

maddenin ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur. Başvuran, vergi istisnasının uygulanması bakımından dini cemaatler ile dini topluluk olarak tanınan kuruluşlar arasında yaratılan farklılığın hiçbir makul gerekçesi olmadığı iddiasında bulunmuştur.

AİHM: Mahkeme Hükümetin, istisna tanınması konusunda başvuran cemaatle kilise veya yasa tarafından tanınan dini topluluklar arasında farklı uygulama yapılması konusunda meşru bir gerekçe gösteremediğini, yalnızca 2008'den itibaren bu vergiyi toplama uygulamasını sonlandırdığını, başvuran cemaatin kilise veya yasa tarafından tanınan dini topluluk olmaması gerekçesiyle veraset ve intikal vergisi istisnasından yararlandırılmadığını gözlemlemiştir. Bu noktada Mahkeme önceki davalarda ortaya konulan kriterlere atıf yapmış ve tanınan bir dini topluluk olup olmama konusunda yapılan ayırımın, ayrımcılık yasağını ihlal eden nitelikte olduğunu belirtmiştir.

Sonuç olarak AİHM oybirliğiyle, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak 9. maddenin ihlal edildiğine, masraf ve giderler için başvurana 12,834.45 avro ödenmesine karar vermiştir.

4. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında İkametgâha Dayalı Ayrım Yapılamaması

DARBY v. İSVEÇ DAVASI (23 Ekim 1990):

Olay: Darby Finlandiya vatandaşı olup hafta içi İsveç'te çalışmakta, hafta sonlarını ise Finlandiya'da ailesiyle geçirmektedir. Bir yasa değişikliği sonucunda başvuran, Lutheran kilisesine üye olmamasına rağmen, kilise vergisi de dahil olmak üzere belediye vergisini hiçbir istisnadan faydalandırılmayarak ödemek durumunda kalmıştır. Vergi idaresi, İsveç'te mukim bulunmadığı sürece kilise vergisi istisnasından yararlanmasının mümkün olmadığını başvurana bildirmiştir. Çünkü mevzuata göre ancak resmen İsveç'te mukim bulunanlardan kiliseye üye olmayanlar istisnadan yararlanabilmektedir. Karara karşı itirazda bulunan başvuran bir sonuç elde edememiş ve kilise vergisini ödemiştir.

Başvuran kilise üyesi olmamasına rağmen İsveç'te mukim olmadığı gerekçesiyle, kilise vergisi istisnasından yararlandırılmaması sonucunda ödemek durumunda bırakıldığı 3,065 İsveç Kronu tutarındaki kilise vergisi nedeniyle mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme Darby'nin, kilise vergisi istisnasından yararlanmak bakımından, kilise üyesi olmayan ancak İsveç'te mukim bulunanlarla durumunun benzer olduğunun iddia edilebileceğini belirtmiştir. Bu farklılığın nedeni olarak,

indirim mekanizmasının mukim olmayanlar bakımından aynı kuvvette tartışılmaması ve mukim olmayanların da sisteme dahil edilmesinin karmaşa yaratacağı hususları gösterilmiştir. Kaldı ki Hükümet, bu farklılığın meşru bir amacı olduğunu da söylememektedir.

Bu çerçevede, uygulamanın meşru bir amacının bulunmadığını tespit eden AİHM, 1 Nolu Protokol'ün 1. Maddesiyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edildiğine oybirliğiyle karar vermiş; başvurana 8,000 İsveç Kronu maddi tazminat ile masraf ve giderler için 90,000 İsveç Kronu ödenmesine karar vermiştir.

5. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Medeni Duruma ve Cinsiyete Dayalı Ayrım Yapılamaması

PM v. BİRLEŞİK KRALLIK DAVASI (19 Temmuz 2005; 19 Ekim 2005 final):

Olay: 1987-1997 yılları arasında başvuran, Bayan D. ile uzun süreli bir ilişki yaşamış, ancak evlenmemiştir. 18 Haziran 1991 tarihinde Bayan D.'nin bir kızı olmuş, başvuran da kızın babası olarak onu tanımıştır.

Ekim 1997'de başvuran ve Bayan D. ayrılmıştır. Bunun üzerine başvuran, kızının bakımı için haftalık 25 GBP nafaka ödemeyi taahhüt etmiş, zamanla ödediği tutar artış göstermiştir. Başvuran çocuğu için vermiş olduğu nafakaları, gelir vergisi matrahından indirmeyi talep etmiş ancak bu talebi vergi idaresi tarafından, evlilik birliğinin hiç kurulmamış olması nedeniyle reddedilmiştir. Başvuran yapmış olduğu itirazlardan bir sonuç elde edememiştir.

Başvuran, evlenmemiş bir baba olarak, kızı için ödemiş olduğu nafakaları gelir vergisi matrahından düşmemesinin 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme, Hükümetin söz konusu davanın analık-babalık davası değil, ebeveynlerin evli olup olmamasına ilişkin olduğu yönündeki iddiasına dikkat çekerek değerlendirmelerine başlamıştır. Gerçekten de, çocuğunun annesi ile evli olmayan bir babanın ödemiş olduğu nafakaları gelir vergisi matrahından indirme olanağı bulunmamaktadır. Ancak bu davada ister evlenmiş olsun ister olmasın babanın sorumluluklarını yerine getirmesi bakımından bir farklılık olmamasına rağmen, Hükümet evli olan babalarla olmayan babalar arasında farklı uygulamalarda bulunmaktadır. Başvuran kendisini evli çiftlerle karşılaştırmamakta, çocuğundan ayrı olan veya boşanmış olan ancak halihazırda evli olan babalarla karşılaştırmaktadır. Başvuranın durumunda başvuran, evli olan bir babadan yalnızca medeni durum bakımından farklıdır.

Mahkeme, bazı durumlara gerçekten de medeni durum temelinde farklı uygulamaların meşru ve nesnel gerekçelerinin bulunduğunu kabul etmektedir. Ancak bekar babalar da evli babalar kadar çocuklarıyla iletişimde bulunma hakkına sahiptirler. Mevcut davada da başvuran baba rolünü üstlenmiş ve buna uygun olarak davranmıştır. Kızına karşı olan maddi ve manevi tüm sorumluluklarını yerine getirmiştir.

Sonuç olarak AİHM, başvuranın nafakasını indirmek bakımından evli olup sonrasında boşanmış bir babadan daha farklı bir muameleye tabi tutulmasında hiçbir nesnel ve meşru bir gerekçe bulunmadığını belirtmiş ve oybirliğiyle 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edildiğine, başvurana 292 avro maddi tazminat ile masraf ve giderler için 7,900 avro ödenmesine karar vermiştir.

VAN RAALTE v. HOLLANDA DAVASI (21 Şubat 1997):

Olay: Hollanda vatandaşı olan 1924 doğumlu Bay Raalte hayatı boyunca hiç evlenmemiş ve hiç çocuğu olmamıştır. 30 Eylül 1987 tarihinde başvurana, sosyal güvenlik uygulamaları kapsamında çocuklar için yapılması gereken katkı payı ödemelerine ilişkin vergi müfettişlerince hazırlanan bir rapor gönderilmiştir. Başvuran buna itiraz etmiştir. Çünkü mevcut yasal düzenleme uyarınca evli olmayan çocuksuz ve 45 yaşın doldurmuş bayanlar çocuklarla ilgili katkı payını ödemekten muaf tutulmuş olmalarına rağmen, aynı durumda bulunan erkekler bunu ödemekle yükümlü tutulmuştur. Başvuran bunun ayrımcılık yasağına aykırı olduğunu ileri sürmüştü ancak iç hukuk yollarından bir sonuç elde edememiştir.

Bunun üzerine başvuran 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesiyle bağlantılı olarak, AİHS m. 14'de yer alan ayrımcılık yasağının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Mahkeme öncelikle mevcut olayda benzer durumda olan kişilere farklı muamele yapılıp yapılmadığını incelemiş ve aynı durumda olan kadın ve erkeğe katkı payı ödemeleri bakımından farklı uygulamada bulunulduğunu tespit etmiştir.

Ardından Mahkeme bunun meşru ve nesnel bir gerekçesinin olup olmadığını incelemiş ve herhangi bir meşru gerekçe tespit edememiştir. Hükümetin ileri sürdüğü gibi, kadın ve erkeğin biyolojik olarak farklı olması nedeniyle aynı durumda olan erkeğin, 45 yaş üstü ve hiç çocuğu olmayan kadınlara nazaran yasal düzenlemeden faydalanma ihtimalinin çok daha yüksek olması nedeniyle katkı payı ödemekle yükümlü tutulması meşru olarak kabul edilmemiştir. Zira AİHM, biyolojik olarak olmasa da, 45 yaş üstü bir kadının çocuklu bir erkekle evlenmek suretiyle düzenlemeden yararlanma ihtimali bulunduğuna dikkat çekmiştir.

Sonuç olarak AİHM oybirliğiyle 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde yer alan mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak Sözleşme'nin 14. maddesinin ihlal edildiğine, ihlal tespitinin manevi zararı karşladığına, 8'e karşı 1 oyla maddi tazminat talebinin reddine, masraf ve giderler için başvurana 23,271 Gulden ödenmesine karar vermiştir.

C. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyum

Ayrımcılık yasağı Türk hukukunda "Kanun önünde eşitlik" başlığı ile 10. maddede şöyle düzenlemiştir: "*Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.*

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmelidirler."

Yine Anayasa'nın çeşitli maddelerinde farklı konularda ayrımcılığı yasaklayan düzenlemeler söz konusudur. Örneğin, 68. maddede siyasi partilerin tüzük ve programları ile eylemlerinde, 70. maddede ise kamu hizmetlerine girme hakkı açısından ayrımcılık yasaklanmıştır.

1. Mükelleflerin Hak İhlallerine Karşı Potansiyel Mağdurluğu

a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Burden davasının vergi hukukuna getirmiş olduğu en önemli yenilik, **mükelleflerin potansiyel mağdurluğu** konusunda yapılan değerlendirmelerdir. Zira dava konusu olayda başvurular henüz, şikayet ettikleri miras vergisini ödememişlerdir. Ancak birisinin ölümü halinde diğeri söz konusu vergiyi ödemek durumunda kalacaktır. Dolayısıyla başvuranlardan birisi de hiçbir zaman bu verginin mükellefi olmayacaktır. Hükümet, bu hususları göz önüne alarak başvurunun kabul edilebilir olmadığını ileri sürmüştür.

AİHS m. 34 uyarınca, Sözleşme veya protokollerinde tanınan hakların Yüksek Sözleşmeciler Tarafından biri tarafından ihlal edilmesinden dolayı mağdur olduğunu öne sürenler Mahkemeye başvurabilir. Görüldüğü üzere "mağdur" olmak başvurunun temel koşulları arasında yer almaktadır. Mağdur olmaktan kasıt da,

Sözleşme veya eki protokollerinde yer alan hükümlerin, kendisi bakımından ihlali anlamına gelmektedir.

Yine Sözleşme'nin 35/1. maddesine göre Mahkemeye ancak, uluslararası hukukun genel olarak kabul edilen ilkeleri uyarınca iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra başvurulabilmektedir. Yani, iç hukuk yolları tüketilinceye kadar ortada bir ihlalden bahsedilememektedir.¹⁰⁰⁹

Ancak Mahkeme, Hükümetin itirazını kabul etmemiş, başvuranların ileri yaşını, birinin ölümü halinde diğerinin miras vergisi ödemek durumunda kalacağı konusundaki yüksek olasılığı ve doğrudan dava konusu yasadan etkileneceğini dikkate alarak, oybirliğiyle başvuruyu kabul edilebilir bulmuştur. Yani AİHM, başvuranların potansiyel mağdur olduğunu kabul etmiş ve halihazırda mağdur olmasalar da, kısa bir süre içerisinde ve **birisi bakımından zorunlu olarak, bir mağduriyet doğacağını** belirtmiştir.

Bu davanın bir diğer önemli tarafı da, ayrımcı vergilendirme konusunda yapılan değerlendirmelerdir. Başvuranlar eşlerden birisi ölünce diğerinin miras vergisi ödemek durumunda kalmadığını dile getirerek, kendilerinin de iki kız kardeş olarak otuz yıldır birlikte yaşadıklarını ve miras vergisi ödemek durumunda bırakılmalarının Sözleşme ile koruma altına alınmış olan ayrımcılık yasağına aykırılık oluşturduğunu iddia etmişlerdir.

AİHM devletlerin kural olarak, vergilendirme konularında farklı politikalar belirlemede geniş takdir yetkisi bulunduğunu ve miras vergisi muafiyeti konusunda mükellefler arasında farklı düzenlemeler öngörebileceğini belirtmiştir. Ancak ayrımcılık yasağına aykırı bir düzenlemeden bahsedebilmek için, benzer koşullarda bulunan mükelleflerin bulunması ve bu mükellefler arasında farklı muamele yapılmış olması gerekmektedir. Olaya baktığımızda bir tarafta kan bağı esasına dayanan kardeş ilişkisi, diğer tarafta ise tarafların karşılıklı ve birbirine uygun iradeleri sonucu meydana gelen evlilik ilişkisi bulunmaktadır. Farklı vergi muafiyeti uygulamasına tabi tutulan bu iki grup, birbiriyle temelde ayrılmaktadır. Her ne kadar başvuranlar, birlikte yaşama konusunda hiçbir farklılık bulunmadığını ileri sürmüş olsa da bu iki grup, ilişkinin kuruluşu noktasında tamamen farklılaşmaktadır. Bu nedenle Mahkeme yerinde bir kararla, birlikte yaşayan kız kardeşlerin evli veya Medeni Ortaklık Yasası kapsamında çift olarak değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle, ayrımcılık yasağına aykırı bir devlet uygulamasının bulunmadığına karar vermiştir.

¹⁰⁰⁹ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 43.

b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi sisteminde de veraset ve intikal vergisi muafiyet ve istisnaları mevcuttur. VİVK m. 3'de Veraset ve İntikal Vergisinden muaf olanlar gösterilmektedir. Buna göre; kamu kuruluşları, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına yönelik dernekler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar; bunlar dışında kalan tüzel kişiliklere ait olup kamu yararına faaliyet gösteren ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller; karşılıklılık şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o devletin tabiiyetinde bulunun memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri Kurumlar Vergisinden muaftır. Görüldüğü üzere, Türk vergi sisteminde eşin veya kardeşin Veraset ve İntikal Vergisinden muafiyeti söz konusu değildir.

Aynı Kanun'un 4. maddesinde ise istisnalar düzenlenmektedir. Burada konu bakımından öne arz eden hüküm, (b) bendinde yer almaktadır. Buna göre; değerleri 10 uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere furuğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 2016 yılı için 170.086 TL'si, furuğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 340.381 TL'si Veraset ve İntikal Vergisinden istisnadır. Dolayısıyla vergi muafiyetine sahip olmayan eş, bu madde uyarınca vergi istisnasından yararlanabilmektedir. Ancak dikkat edilecek olursa, yine kardeşler bakımından herhangi bir istisna öngörülmemiştir.

Eş için öngörülmüş olan istisnanın kardeş için öngörülmemiş olması, **Burden** davasından çıkarttığımız sonuç uyarınca, ayrımcı bir muamele teşkil etmemektedir. Sonuç itibariyle mevzuatımız Burden davasında ortaya konan ilkeler bakımından Sözleşme ile uyumludur.

Yeri gelmişken bir bireysel başvuru kararına değinmek istiyoruz.¹⁰¹⁰ Her ne kadar karar mülkiyet hakkı ihlaline ilişkin olsa da, konusu **potansiyel mağdurluk** ile yakından ilgilidir. Başvuru, Sayıştay 6. Dairesince verilerek Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından tasdik edilen tazmin hükmü nedeniyle Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. Başvurucu; İl Özel İdaresi Genel Sekreteri olarak kendisine ek ödeme yapıldığını, Sayıştay denetimi sırasında hukuka aykırı bu ödemelerle kamu zararına sebep olunduğu gerekçesiyle

¹⁰¹⁰ Bkz. 2013/3228 başvuru numaralı ve 10.12.2015 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

durumun rapora alındığını, Sayıştay 6. Dairesince verilen kararın Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından tasdik edilmesiyle de zararın tazminine hükmedildiğini, kendisinin bu durumda ek ödemeleri geri vermek zorunda kalacağını ve mal varlığında azalma olacağını, bu nedenle Anayasa'nın 35. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürerek söz konusu hükmün kaldırılmasını talep etmiştir. (parag. 1, 20)

İl Özel İdaresi 2007 yılı hesabının yargılaması sırasında, başvurucuya 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ek 13. maddesine göre ödeme yapılması nedeniyle oluşan 17.239 TL kamu zararının, Sayıştay 6. Dairesinin 2/8/2010 tarihli ve 2007-1125 sayılı İlaminin 5. maddesi uyarınca; Maliye Bakanlığı personeline verilen ek ödemenin başvurucuya yapılması nedeniyle de oluşan 7.406,20 TL kamu zararının aynı Dairenin 8/9/2011 tarihli ve 2008-1381 sayılı ilamı gereğince kamu zararından sorumlu bulunan gerçekleştirme görevlisi F.K. ve harcama yetkilisi H.D.den tazmin edilmesine karar verilmiştir. 2007-1125 sayılı ilamın 5. maddesi, sorumlulardan H.D. tarafından temyiz edilmiş ve Sayıştay 6. Dairesinin 2/8/2010 tarihli kararı, Sayıştay Temyiz Kurulunun 13/12/2011 tarihli ve 34055 sayılı kararı ile tasdik edilmiştir. Başvurucu, Temyiz Kurulunun kararına karşı karar düzeltme yoluna başvurmuş ancak başvurusu, Kurulun 25/9/2012 tarihli ve 35486 sayılı ilamı ile reddedilmiştir. (parag. 8-10)

Başvurucu, kendisine yapılan ödemelerin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle Sayıştay yargılaması sonucu tazmin hükmü verilmesi nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiğini ileri sürmektedir. Ancak başvurucunun Sayıştay yargılamasında hakkında hüküm verilen sorumlulardan olmadığı, kendisine fazla ödeme yapılan "ahiz" (para alıcısı) olduğu görüldüğünden, AYM öncelikle başvurucunun mağdur statüsünün bulunup bulunmadığını araştırmıştır. (parag. 21)

6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un "*Bireysel başvuru hakkına sahip olanlar*" kenar başlıklı 46. maddesinin (1) numaralı fıkrası şöyledir: "*Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir.*" Bu bağlamda, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilmesi için üç temel ön koşulun birlikte bulunması gerekmektedir. Bu ön koşullar; başvuruya konu edilen ve ihlale yol açtığı ileri sürülen kamu gücü eylem veya işleminden ya da ihmalinden dolayı başvurucunun "güncel bir hakkının ihlal edilmesi", bu ihlalden kişinin "kişisel olarak" ve "doğrudan" etkilenmiş olması ve bunların sonucunda başvurucunun kendisinin "mağdur" olduğunu ileri sürmesidir. (parag. 22-25)

Sayıştay yargılamasında kamu zararının oluşmasına neden olan fazla ödemeyi alan veya lehine fazla ödeme yapılan kişi “ahiz” olarak isimlendirilmektedir. Bir ödemenin yapılmasından sorumlu olan kişi aynı zamanda ahiz olabilmekle beraber somut başvuruya konu olayda böyle bir durum söz konusu değildir. Sayıştay yargılamasında davanın tarafları, hakkında hüküm bulunan sorumlular ile Sayıştay Savcılığı olup sorumlular hakkında hüküm verilmektedir. Ahizler davanın tarafı olmadıklarından temyiz hakları da bulunmamaktadır. Ahizler kendilerine yapılan fazla ödemelerin tahsili amacıyla yapılan takip işlemlerine veya kesintilere karşı idari yargıda dava açabilmektedirler. (parag. 31)

Bu nedenle AYM, şu gerekçelerle başvuruyu **kişi yönünden yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez** bulmuştur: *“Başvuru konusu olayda, Sayıştay yargılamasında davanın tarafı olmadığından ve kendisi hakkında hüküm kurulmadığından başvuru güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan bu yargılamanın sonucundan etkilenmemiştir. Bir başka ifadeyle başvuru somut davada verilen hükümlerin doğrudan mağdur değildir. Bu işlem dolaylı olarak etkilenmek başvurucuya mağdur statüsü kazandırmaz. Bu durumda söz konusu işlemin başvuru hakkına bir müdahale oluşturduğu söylenemez. İşlemin doğrudan mağdur olmayan başvuru hakkının bu işlem aleyhine bireysel başvuru yapma hakkı bulunmamaktadır.”* (parag. 33-34)

Bir işlem dolaylı olarak etkilenenlerin mağdur statüsünde sayılamayacağı doğru olmakla birlikte, akla bu davada da **ahizin potansiyel mağdur olarak kabul edilip edilemeyeceği** gelmektedir. Zira her ne kadar dava harcama yetkilisi olan sorumlu hakkında açılmış, kamu zararı harcama yetkilisinden tazmin edilmiş olsa da, neticede sorumlu idareye ödediği tazminatı, ahize rücu edecektir. Aksi takdirde ahizin sebepsiz zenginleşmesi söz konusu olacaktır.

Bu anlamda konu potansiyel mağdurluk bakımından Burden davasıyla örtüşmektedir. Burden davasında AİHM, başvuranların potansiyel mağdur olduğunu kabul etmiş ve halihazırda mağdur olmasalar da, kısa bir süre içerisinde ve birisi bakımından zorunlu olarak, bir mağduriyet doğacağını belirtmiş; başvuruyu kişi bakımından yetkisizlik ile nitelendirmeyerek kabul edilebilir bulmuştur. Kanımızca bu davada da **ahizin potansiyel mağduriyeti** dikkate alınabilirdi.

2. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Engellilik Durumları Nedeniyle Ayrım Yapılamaması

a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Glor davasında başvuru hakkının diyabet hastalığı, askeri doktor tarafından yapılan muayene neticesinde, askerlik hizmetini yapmasına engel olarak

görülmüştür. Ancak yapılan ölçümlemede başvuranın engellilik seviyesinin %40'ın altında çıkması ve başvuranın vicdani retçi olmaması nedeniyle, askerlik hizmetinden muafiyet vergisi kendisinden talep edilmiştir. Vergiden kurtulmak için ya engelliliğin %40'ın üzerinde olması ya da vicdani retçi olup kamu hizmetinde görevlendirme yapılması gerekmektedir. Başvuran kamu hizmeti yapmasına engel olmayan engellilik durumu dolayısıyla gönüllü olarak kamu hizmeti yapmayı talep etmiş, ancak idare kamu hizmetinde çalıştırılarak vergiden kurtulmanın ancak vicdani retçiler bakımından geçerli olduğunu belirterek talebini reddetmiştir.

Başvuranın ayrımcılık yasağı ihlaline dayanarak AİHM'e yapmış olduğu itiraz kabul edilmiştir. Zira devlet başvurucuya, geçerli mazeret olmaksızın askerlik hizmetlerini tamamlamamış olan kişilerle aynı şekilde, ayrımcı, muamele etmiştir. Oysaki başvuran kamu hizmeti yapma konusunda yeterli ve gönüllüdür. Dolayısıyla devlet mevcut kurallara bir istisna getirmeliydi.

Devletin, vicdani retçilerin kamu hizmetinde çalışarak vergi ödmeden kurtulmaları yönündeki mevzuatında bir sorun bulunmamaktadır. Devletler kendi takdir yetkileri alanında kalan konularda serbestçe düzenlemede bulunabilirler. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta ayrımcı düzenlemelerden kaçınılmasıdır. Başvuranın vicdani retçilerin durumundan hiçbir farkı bulunmamaktadır. Sağlık raporuyla kamu hizmetinde çalışmaya yeterli bulunmuştur. Devletin, kendisinin de bu yöndeki talebini dikkate alarak, başvuranı tıpkı vicdani retçiler gibi kamu hizmetinde çalıştırması ve vergiden muaf tutması makul bir uygulama olacak, ayrımcılık yasağı ve hakkaniyet kurallarına uygun düşecektir.

Ayrımcılık yasağının düzenlendiği 14. madde şu düzenlemeyi içermektedir: *“Bu Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerden yararlanma, cinsiyet, ırk, renk, dil, din, siyasal veya diğer kanaatler, ulusal veya toplumsal köken, ulusal bir azınlığa aidiyet, servet, doğum başta olmak üzere herhangi başka bir duruma dayalı hiçbir ayrımcılık gözetilmeksizin sağlanmalıdır.”*

Madde metninde geçen “herhangi başka bir duruma dayalı” ifadesinden maddede öngörülen hususların sınırlayıcı olmayıp genişletilebilir nitelikte olduğunu anlamaktayız. Bu anlamda kanımızca Hükümetin, engellilik durumunu da kapsama dahil etmesi ve bu durumun ayrımcı uygulamalara esas teşkil etmemesi yerinde olurdu.

b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Devletlerin engellilik durumunu dikkate alarak makul gerekçelerle ayrımcı uygulamalar yapmasında sakınca yoktur. Türk vergi sisteminde de engellilik durumu farklı muamelelere sebebiyet vermektedir. Gerçekten de gerek işin niteliği gerekse

de engellinin durumu dikkate alınarak farklı uygulamalar yapılabilir. Örneğin, belirli bir seviyeyi aşan engellilerin askerlikten muaf tutulması mümkündür. Bu durum ayrımcılık yasağı ihlaline sebebiyet vermeyecektir. Ancak, muaf tutulan engellinin kamu hizmeti yapmasında bir engel bulunmuyorsa, vergiden muaf tutulmamasında herhangi bir makul gerekçe bulunmamaktadır. Aksi durum, **Glor** olayında olduğu gibi, ayrımcılık yasağı ihlaline sebebiyet verecektir.

3. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Dine Dayalı Ayrım Yapılamaması

a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Jehovas Zeuhen in Österreich kararının değerlendirmesini doğru bir şekilde yapabilmek için AİHM'in atıf yapmış olduğu kararlara ve kararlarda belirtilen hususlara değinmek gerekmektedir. Mahkeme, kararın 35. paragrafında ilgili üç davaya yer vermiştir. Davaların ilki, Lang v. Avusturya (Başvuru no. 28648/03; 12 Mart 2009) diğeri Gütl v. Avusturya (Başvuru no. 49686/99; 12 Mart 2009) ve sonuncusu da Löffelman v. Avusturya (Başvuru no. 42967/98; 12 Mart 2009)'dır. Bu davalarda Mahkeme, başvuruların zorunlu askerlik hizmeti yerine alternatif sivil hizmette bulunma taleplerinin reddinin, 9. maddeyle bağlantılı olarak 14. maddeyi ihlal edip etmediğini değerlendirmiştir. Bu davalarda başvuranlar tanınan bir dini topluluğa üye olmayan rahipler (Yehova Şahitleri) olarak tanınan dini topluluklara üye olanlardan farklı muamele gördükleri ve bunun hiçbir meşru gerekçesi bulunmadığını ileri sürmüşlerdir.

Lang v. Avusturya Davası'nda Mahkeme, 1874 Tanıma Yasası bağlamında dini topluluk olarak tanınanlarla, tanınmayan başvurucuya farklı muamelede bulunulmasının meşru bir temelinin olup olmadığını araştırmıştır. Mahkeme bunu yaparken, Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas ve Diğerleri v. Avusturya (Başvuru no. 40825/98; 31 Temmuz 2008) davasına atıfta bulunmuştur. Bu davada ilk başvuran Avusturya'daki Yehova Şahitleridir. Bunlar özel hukuk kişisi olarak kayıtlı dini cemaat olup 1874 Tanıma Yasası uyarınca kamu hukuku tüzel kişisi olarak tanınmak arzusundadır.

Mahkeme Avusturya mevzuatı uyarınca dini toplulukların, askerlik ve sivil hizmetler muafiyeti başta olmak üzere pek çok ayrıcalıktan faydalandığını gözlemlemiştir. Bu ayrıcalıkların sayısı ve doğasını dikkate alan Mahkeme, son derece önemli boyutlara ulaştıklarını tespit etmiştir. Mahkeme, devletin dini topluluklara bu denli ayrıcalıklar tanınması durumunda 9. madde kapsamında tarafsız kalması, bunun için de ayrımcı uygulamalardan kaçınılarak bütün dini grupların bu ayrıcalıklardan yararlanma konusunda adil olanaklara sahip olması gerektiği

kanaatindedir. Ancak AİHM bu davada, ayrıcalıklardan yararlanma koşullarından birisinin keyfi bir biçimde uygulandığını ve bu durumun da nesnel ve meşru hiçbir amacının bulunmadığını tespit ederek, 9. maddeyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlal edildiğine karar vermiştir.

Görüldüğü üzere Mahkeme bu davada dini topluluklar arasında imtiyazlardan yararlanma noktasında, Tanıma Yasası kapsamında tanınan veya tanınmayan şeklinde bir ayırım yapılmasını Sözleşme'nin ayrımcılık yasağını düzenleyen 14. maddesine aykırı bulmuştur. Dolayısıyla askeri hizmet muafiyetinden, tanınmayan bir dini topluluğa üye olanların da yararlanması gerekmektedir. Aksi durum keyfi uygulamalara yol açabilecektir.

İşte bu kriterleri mevcut davaya uygulayan AİHM, başvuran cemaatin kilise veya yasa tarafından tanınan dini topluluk olmaması gerekçesiyle Veraset ve İntikal Vergisi istisnasından yararlandırılmamasını, yerinde bir kararla, ayrımcılık yasağı ihlali olarak değerlendirmiştir. Her ne kadar karar gerekçesinde atıfta bulunulan kararlar, din özgürlüğünün kullanımında ayrımcılığa uğramama hakkı ile ilgili olsa da, bu olaydaki Devlet uygulaması, başvuruların mülkiyet hakkını kullanmada ayrımcılığa uğramama haklarıyla ilgilidir. Ancak bakıldığında her ikisinde de meselenin özü, tanınan veya tanınmayan dini topluluklar arasında yapılan ayrımcılıktır.

Mahkeme, vergisel olanlar da dahil olmak üzere, muamele farklılıklarının dini topluluk-cemaat-grup olarak tanınıp tanınmamasına bağlı olarak uygulanmasını ayrımcı bulmaktadır. Zira Sözleşme çerçevesinde **devletin bütün inançlara eşit mesafede ve tarafsız durması** gerekmektedir.¹⁰¹¹ AİHM'e göre demokratik toplumlarda devletler, dini çoğulculuk da dahil olmak üzere her türlü çoğulculuğun garantörüdür ve çoğulcu demokratik bir toplumda devletlerin çeşitli din, inanç ve düşüncelere karşı tarafsız ve yansız olma ödevi bulunmaktadır. Bu doğrultuda bir devletin, dini yorumlardan birine vergisel ayrıcalıklar yaratarak ayrımcı muamelede bulunmasının meşru bir amacından söz edilemez. Bu karar sonucunda devletin vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahale olanağının sınırlarının bir aşama daha sınırlanmış olduğunu söyleyebiliriz.¹⁰¹²

Şayet devlet, bir dini topluluğa vergi muafiyeti tanıdıysa, tüm dini toplulukların bu muafiyetten yararlanma hakkına sahip olması gerekmektedir. Devletin dine bakışının tarafsız olması ve ayrımcılık yasağı bunu gerektirmektedir.

¹⁰¹¹ Bkz. Sinan Işık v. Türkiye; 2 Şubat 2010; 2 Mayıs 2010 final.

¹⁰¹² YALTI, Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihteki İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M. ve Yehova Şehitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme", s. 71-72.

Devlet, tüm dini topluluklara eşit mesafede yer almalı ve topluluklar için öngörülen kuraları ayrımcılık yapmadan uygulamalıdır.

b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Jehovas Zeuhen in Österreich kararı dolayısıyla, vergi mevzuatımızdaki son durumun AİHM kararları kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Devlet nezdinde tüm din ve inanışlar aynı değere sahip olmalıdır. Bu nedenle tüm din ve inanışların mensuplarının veya müesseselerinin vergilendirilmesinde olumlu veya olumsuz anlamda bir farklılık yaratılmamalıdır. Dolayısıyla yatay vergi adaleti-eşitlik ve kanun önünde eşitlik ilkeleri farklı din ve inançlara dair konu ve yükümlülüklerin vergilendirilmesinde mutlak biçimde uygulanmalıdır.¹⁰¹³

Laiklik ilkesi gereğince de devlet vergilendirme yetkisini kullanırken farklı din ve inançlar arasında herhangi bir ayırım yapmamalı, bunların herhangi birinin yanında veya karşısında yer almamalı, adil olmalı, bunlardan birini kayırmamalı veya mağdur etmemelidir. Belirli bir din ya da inancın mensuplarına yönelik olarak vergi getirilmesi ya da bir din veya inanca yönelik istisna ve muafiyetler gibi vergi kolaylıkları tanınması laiklik ilkesine aykırıdır.¹⁰¹⁴

Mevzuatımıza genel olarak bakıldığında, devletin çeşitli din ve inançlar karşısında tarafsız kaldığı, farklı din ve inançlara saygı gösterdiği ve bunlara eşit davrandığı gözlemlenmektedir.¹⁰¹⁵ Ancak aşağıda birkaç istisnai durum açıklanacaktır.

Konuyla ilgili olarak bakılması gereken ilk düzenleme hangi ücretlerin gelir vergisinden istisna edildiğini gösteren GVK m. 23'dedir. Bu maddenin 5 numaralı bendi uyarınca "Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri" gelir vergisinden istisna edilmiştir. Burada yer alan "imam" ifadesinin laiklik ilkesine ters düşmekle birlikte aynı zamanda **ayrımcı bir vergilendirme** yarattığını rahatlıkla söyleyebiliriz. Zira sayıları az da olsa, müslüman nüfusun az olduğu bazı köylerde islam dini dışında birtakım din görevlileri de çalışmaktadır. Ancak GVK'da yer alan söz konusu düzenleme yalnızca imamlara yönelik olarak bir istisna getirmektedir. Bu nedenle düzenlemenin ayrımcı bir düzenleme olmaktan çıkarılması ve maddede geçen "imam" ifadesinin "**din görevlisi**" şeklinde değiştirilmesi gerekmektedir. Böylelikle köylerde görev yapan tüm din görevlilerinin

¹⁰¹³ FURTUN, İdris Hakan, "Türk Vergi Sisteminin Laiklik Açısından İrdelenmesi Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Çeşitli Yasalarda Farklı Din ve İnançlara Yaklaşım", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, C. II, Ankara, 2009, ss. 987-1014, s. 1004.

¹⁰¹⁴ FURTUN, İdris Hakan, a.g.e., s. 1004.

¹⁰¹⁵ FURTUN, İdris Hakan, a.g.e., s. 1005.

ücretleri, dine dayalı herhangi bir ayrımcılık yapılmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiş olacaktır.¹⁰¹⁶

Konuyla ilgili bakılması gereken ikinci bir düzenleme gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden hangi indirimlerin yapılabileceğini gösteren GVK m. 89/5'dir. Söz konusu fıkra uyarınca, "*Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, ... ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve ... harcamalar veya ... her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı*" gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir.

Görüldüğü üzere **ibadethanelere yapılan yardım ve bağışların tamamı** yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir. Eğer hukuk düzeni bütün inanç ve ibadet mekanlarına "ibadethane" olarak muamele ediyorsa söz konusu düzenleme vergide eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır. Ancak **eğer ibadethane kavramı belirsiz, sınırlı ve tartışmalı ise**, düzenlemenin ayrımcılık yasağına ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturması son derece olasıdır.¹⁰¹⁷

GVK'da yer alan "ibadethane" kavramının cemevlerini kapsamadığını, Türkiye'deki mevcut yasa ve yargı kararlarına göre **cemevlerinin ibadethane olarak kabul** edilmediğini söylemeliyiz.¹⁰¹⁸ Dolayısıyla bir vergi mükellefinin cemevine yapmış olduğu yardım ve bağışları yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapabilmesi olanağı yoktur. Elbette ki bu durum, vergide eşitlik ve mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılığa uğramama hakkına uygun değildir. Bir camiye bağış yapan mükellefin bağışının matrahtan indirilmesine imkân varken, bir cemevine bağış yapan mükellefin bu imkândan yararlanamaması eşitlik ilkesine ve ayrımcılık yasağına aykırıdır.

Zaten AİHM kararı da bu yönde verilmiştir: Cumhuriyetçi Eğitim ve Kültür Merkezi (CEM) Vakfı'nın, cami, kilise ve sinagoglarda olduğu gibi elektrik faturasından muaf tutulma talebinin Türk mahkemeleri tarafından olumsuz karşılanması üzerine, 9. maddeyle bağlantılı olarak 14. maddenin ihlali iddiasıyla yaptığı başvuruyu karara bağlayan AİHM, cemevlerinin de ibadethane olduğuna, bu nedenle aksi uygulamanın ayrımcılık yasağına aykırılık teşkil ettiğine ve başvuranın

¹⁰¹⁶ FURTUN, İdris Hakan, a.g.e., s. 1005-1006.

¹⁰¹⁷ YALTI, Billur, "İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği", Prof. Dr. Nuri Centel'e Armağan, Aralık 2012, ss. 429-452, s. 432.

¹⁰¹⁸ Bkz. Yar. 7. H.D. E. 2012/262, K. 2012/3351 ve 10.05.2012 tarihli kararı.

din özgürlüğünün kullanımında ayrımcılığa uğramama hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkemeye göre, cemevlerine diğer ibadethanelerden farklı bir uygulama yapılmasında makul bir gerekçe bulunmamaktadır. Zira birisi Sünni inancının ibadethanesi, diğeri de Alevi inancının ibadethanesidir.¹⁰¹⁹

Söz konusu ihlal kararı, **AİHM'nin cemevlerinin ibadethane olduğunun resmen altını çizmesi** açısından büyük önem taşımaktadır. AİHM, yakın tarihli bir kararında da bu hususa dikkat çekmiş ve Türkiye'yi mahkum etmiştir.¹⁰²⁰ Dava; eşit vatandaşlık kurallarının ihlal edildiği, cemevlerine karşı ayrımcılık yapıldığı, bütçeden pay ayrılmadığı gibi iddialarla AİHM'in önüne taşınmıştır. Cemevlerinin statüsüne ilişkin olan bu davada AİHM, 9. maddeyle bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varmış ve Alevileri haklı bulmuştur. AİHM, Türkiye'de kamu hizmetinin yalnızca belli bazı dini gruplara verilmesinin diğeri bakımından ayrımcılık olarak kabul edildiğinin altını çizmiştir.

Kanımızca artık cemevlerinin ibadethane olma vasfı tartışmalı değildir ve yasal statülerinin bir an önce tanınması gerekmektedir. Dolayısıyla GVK m. 89/5'de yer alan "ibadethane" kavramının, AİHM'in ayrımcılık kararının ardından cemevlerini de kapsayacak bir biçimde genişletilmesi ve cemevlerine yapılan yardım ve bağışların da gelir vergisi beyannamesinden indirilebilmesi gerekmektedir.

Aksi durumun Anayasa'ya aykırı olduğuna da kuşku yoktur. Anayasa'nın 10. maddesine göre herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Yine Anayasa'nın 73. maddesine göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Bu iki maddenin birlikte okunması vergide eşitlik ilkesinin açılımını vermektedir. Dolayısıyla vergisel muamelelerde, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler farklılaştırma ölçütü olarak kullanılamaz. Bu doğrultuda esas olan mali güç ölçütüdür. Dini sebepler, mali gücü eşit olan mükellefler arasında farklı muamele yapılmasında haklı neden olarak gösterilemez.¹⁰²¹

Cemevlerinin kapsama dahil olarak kabul edilmemesi nedeniyle ayrımcılık yasağı ve eşitlik ilkesine aykırı olan GVK'da yer alan düzenlemenin benzerleri mevzuatımızda başka kanunlarda da yer almaktadır. Örneğin kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurum kazancından indirilebilecek giderlerin sayıldığı KVK'nın 10. maddesinin (ç) bendinde yer alan "*(c) bendinde sayılan kamu kurum ve*

¹⁰¹⁹ Bkz. Cumhuriyetçi Eğitim ve Kültür Merkezi Vakfı v. Türkiye; 2 Aralık 2014; 20 Nisan 2015 final.

¹⁰²⁰ Bkz. İzzettin Doğan ve Diğeri v. Türkiye; 26 Nisan 2016.

¹⁰²¹ YALTI, Billur, "İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği", s. 439-440.

kuruluşlarına bağışlanan ... mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve ... harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı” hükmünde geçen “ibadethane” kavramına da yine cemevleri dahil edilememektedir. Bağış indirimi müessesesinden gerçek kişi mükellefler kadar kurumlar vergisine tabi mükellefler de yararlandırılmalıdır.

Bunun dışında, dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müştemilatını emlak vergisinden muaf tutan EVK 4. maddenin (g) bendinde yer alan “ibadethane” kavramına da yine cemevleri dahil edilememektedir. Dolayısıyla cemevleri emlak vergisinden muaf değildir.

Yine Belediye Gelirleri Kanunu’nun çevre temizlik vergisine ilişkin mükerrer 44. maddesi uyarınca umuma açık ibadet yerleri vergiye tabi değildir. Bu ayrıcalıktan da yine cemevleri yararlandırılmamaktadır. Aynı Kanun’un EK m. 2/f bendi uyarınca dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler, bunların müştemilatı bina inşaat harcından müstesnadır. Ancak cemevleri yine bundan yararlanmamaktadır.

Sonuç olarak GVK ve yukarıda değinilen diğer mevzuat hükümlerinin cemevlerini kapsamına almayan dar yorumu, açık bir biçimde hem Anayasa’ya hem AİHS’e ve hem de AİHM içtihatlarına aykırıdır. Bu nedenle derhal kapsamın cemevlerini de içine alacak bir yorumla genişletilmesi gerekmektedir. Konu itiraz yolu yahut bireysel başvuru yoluyla AYM önüne taşındığında iptal yahut ihlal kararı verilmesi kaçınılmazdır.

4. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında İkametgâha Dayalı Ayrım Yapılamaması

a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Darby davasında Mahkeme’nin kararını etkileyen temel faktör, uygulamanın hiçbir meşru gerekçe ve kamu yararı amacı taşımamasıdır. Dolayısıyla yalnızca ikametgâhın bulunmaması gerekçe gösterilerek kilise vergisi alınması ayrımcılık yasağına aykırıdır. Çünkü tıpkı başvuran gibi kiliseye üye olmamakla birlikte, başvurandan farklı olarak ikametgâhı İsveç’te bulunanlar vergi istisnasından faydalanabilmektedir.

Konu, devletlerin ikametgâha dayalı olarak mükellefler arasında hiçbir farklılık yaratamaması şeklinde algılanmamalıdır. Elbette ki devletler, meşru bir

amacının ve kamu yararının olması şartıyla, ikametgâh esası uyarınca farklı usuli ve maddi düzenlemeler getirebilirler.

Konunun bir diğer önemli boyutu da kişilerin kiliseye katılmaya zorlanması meselesidir. Mukim olmayanların sırf vergiden kurtulmak amacıyla kiliseye üye olmaya zorlanması AİHS ile bağdaşmamakta, din ve inanç özgürlüğüne aykırılık oluşturmaktadır.

b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Türk vergi sisteminde dar mükellef ve tam mükellef ayırımında esas alınan temel kriter tabiiyet değil Türkiye'ye yerleşme kriteridir. İkametgahla doğrudan bağlantısı bulunan yerleşme kriterinin haklı gerekçelerle getirildiğine kuşku yoktur. Her iki mükellefiyet türüne bağlanan sonuçların farklı olmasının ayrımcılık yasağı ihlali olarak değerlendirilmesi kanımızca mümkün değildir.

Geçmişte, GVK geçici m. 67 ile banka ve aracı kurumlarca yapılan faiz ödemeleri ve alım-satım kazancı ödemeleri üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılması, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oranın %0 olarak uygulanması öngörülmüştü. Bu hüküm üç yıl uygulanmış ardından AYM tarafından iptal edilmiştir.¹⁰²² Konu bakımından önem taşıyan iptal gerekçesi şöyledir: *"Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.*

Anayasa'nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, 'Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır' denilerek verginin mali güce göre alınması ve genelliği, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür.

Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Bu üç unsurun vergilendirilmesinde vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi için yükümlülerin ödeme güçlerinin gözetilmesi zorunludur. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.

¹⁰²² Bkz. AYM, E. 2006/119, K. 2009/145 sayılı ve 15.10.2009 tarihli kararı.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise ödeme gücü aynı olanların aynı vergiyi ödemeleridir. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır.

Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik de, vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasındadır.

193 sayılı Yasa'nın geçici 67. maddesiyle gelir vergisi uygulamasında genel ilkelerden ayrı, 'özel nitelikte bir vergilendirme' rejimi getirilmiştir. Geçici 67. maddenin yürürlüğe girdiği tarihte mükellefiyet yönünden bir ayırım yapılmaz iken (1) numaralı fıkranın sonuna eklenen tümceyle, tam mükellefler için % 15 olan tevkifat oranı dar mükellefler için % 0 olarak belirlenmiş, aynı gelir unsurundan aynı nitelikte elde edilen gelirlere uygulanan vergi tevkifat oranında değişiklik yapılarak tam ve dar mükellefler arasında farklılık yaratılmıştır.

Anayasa'nın 73. maddesindeki temel ayırım ve karşılaştırma ölçütü mükellef türü değil 'mali güç' ve 'vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı' ilkeleridir. Vergi sistemimizde dar ve tam yükümlülük arasında elde edilen gelirin niteliği ve unsurları yönünden herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Vergi yükü farklılaştırması mükellefin tam ya da dar olmasına göre değil, ödeme güçlerinin durumuna göre yapılabilir. Vergilendirmede, verginin konusu, matrahı kadar oranı da vergi yükünü, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve mali güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir.

Tam ve dar mükelleflerde vergi yükü dışında biçimsel ve usule ilişkin kimi farklılıklar olabilir. Ancak bu mükelleflerin, kendilerinden tahsil edilmesi gereken mali yükümlülüklerin kamu gücüne dayanılarak alınması ve mali güçlerine göre vergi ödemeleri bakımından aynı hukuksal durumda oldukları kuşkusuzdur. Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarından aynı miktarda gelir elde eden dar ve tam mükellef arasındaki yerleşmeye dayalı farklılık, bunlar arasında aynı gelir

unsuru yönünden malî gücün farklı olduğunu göstermez. Ekonomik amaçlı değişikliklerin verginin temel yapısını bozmayacak şekilde yapılması, anayasal ilkelere de aykırı olmaması gerekir.

Anayasa'nın 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulurken, gelir unsuru yönünden mali güçleri tam mükellefler ile aynı olan dar mükelleflerin vergi oranını sıfıra indirmek suretiyle bunlardan vergi alınmaması Anayasa'yla örtüşmemektedir. Vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali güç sadece vergi konularak değil, mükellefler arasında ayırım yapılarak aynı gelir unsurundan vergi alınmayarak da bozulur. Verginin konulmasında olduğu gibi kaldırılmasında ya da dava konusu kuralda olduğu gibi fiilen alınmamasına yol açan düzenlemelerde de Anayasa'nın vergilendirme ilkelerine uyulması gerekir.

Vergilemeyle ilgili anayasal denetimde, sınıflandırma ve karşılaştırma mali güce, diğer bir deyişle gelirdeki büyüklük ölçüsüne göre yapılmak zorundadır. Gelirin niteliğinde farklılık yoksa mükellefin mukimliği farklılığın nedeni olamaz. Aynı gelir unsuru yönünden eşit olan tam ve dar mükelleflerden birincisinin yasayla % 15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulup ikincisinin % 0 oranında tevkifata tabi tutularak tersine ayrımcılık yapılması, makul ve adil olmayıp malî gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesini öngören 'mali güç' ve 'vergide eşitlik' ilkelerine aykırılık oluşturur.

Açıklanan nedenlerle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesinin (1) numaralı fıkrasının birinci paragrafının sonuna 5527 sayılı Yasa'yla eklenen 'Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır' şeklindeki dava konusu cümle, Anayasa'nın 2., 10., ve 73. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

Son olarak belirtmeliyiz ki Türk vergi sisteminde kilise vergisi veya benzeri bir uygulama bulunmamaktadır. Kiliseler çeşitli bağış ve yardımlarla varlıklarını sürdürmektedir.

5. Meşru ve Nesnel Bir Gerekçe Yoksa Mükellefler Arasında Medeni Duruma ve Cinsiyete Dayalı Ayırım Yapılamaması

a. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

PM ve Van Raalte davalarının en dikkat çeken yanlarından biri AİHM'in, mükellefler arasında medeni durumlarına ve cinsiyete dayalı olarak farklı muamele yapılabilmesinin, ancak meşru ve nesnel bir gerekçenin varlığı halinde mümkün olabileceğinin açıkça belirtilmiş olmasıdır.

b. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

PM davası bakımından, Türk vergi sisteminde de mükelleflerin medeni durumları dikkate alınarak farklı muamelelerde bulunulduğuna rastlanmaktadır. Bunun en temel örneği ücretliler bakımından geçerli olan "asgari geçim indirimi" uygulamasıdır. GVK m. 32'de düzenlenen asgari geçim indirimi, evli olan mükellefler ile evli olmayan mükellefler ve hatta çocuğu olan mükellefler ile ikiden fazla çocuğu olan mükellefler bakımından farklı kurallar ve indirim tutarları öngörmektedir. Maddenin 3. fıkrasında kanun koyucu eş tabirinin, aralarında yasal evlilik birliğı bulunan kişileri ifade ettiğini belirterek, birlikte yaşayanların bu imkândan faydalanmasının yolunu kapatmıştır.

Görüldüğü üzere asgari geçim indirimi uygulaması mükellefin ailevi durumuna göre belirlenmekte ve **vergide adaleti sağlamaya yönelik** bir uygulama olarak **meşru ve nesnel bir amaç** taşımaktadır. Dolayısıyla ayrımcılık yasağına aykırılık teşkil etmeyerek, AİHS ve AİHM içtihatlarına uygun bulunmaktadır.

Van Raalte davasındaki katkı payı ödemelerinde meşru ve nesnel bir gerekçe olmaksızın cinsiyete dayalı ayrımcı muamele yapılması meselesiyle ilgili olarak Türk vergi mevzuatında, AİHM içtihadına aykırılık oluşturan bir düzenleme tespit edilmemiştir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

DÜŞÜNCE, VİCDAN, DİN VE İFADE ÖZGÜRLÜĞÜ VE VERGİLENDİRME

Bu bölümde ilk olarak düşünce, vicdan, din özgürlüğüne değinilecek, ardından da ifade özgürlüğüne ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

I. Düşünce, Vicdan, Din Özgürlüğü

A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü

Bu bölümde sırasıyla düşünce, vicdan ve din özgürlüğünün önemi, düşünce, vicdan ve din özgürlüğünün uygulanma alanı ve unsurları, son olarak da düşünce, vicdan ve din özgürlüğüne müdahaleye izin verilen durumlar incelenecektir.

1. Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğünün Önemi

Düşünce, vicdan ve din özgürlüğü AİHS m. 9'da şöyle düzenlenmiştir: “1. Herkes düşünce, vicdan ve din özgürlüğüne sahiptir; bu hak, din veya inanç değiştirme özgürlüğü ile tek başına veya topluca, kamuya açık veya kapalı ibadet, öğretim, uygulama ve ayin yapmak suretiyle dinini veya inancını açıklama özgürlüğünü de içerir.

2. Din veya inancını açıklama özgürlüğü sadece yasayla öngörülen ve demokratik bir toplumda kamu güvenliğinin, kamu düzeninin, genel sağlık veya ahlakın ya da başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli sınırlamalara tabi tutulabilir.”

9. maddenin hem metin olarak ve hem de kapsamına aldığı değerler açısından Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin diğer birtakım güvenceleriyle sıkı bir ilişkisi bulunmaktadır. 9. madde yalnızca düşünce, vicdan ve inanç özgürlüğü sunmakla kalmayıp, aynı zamanda bunların fiili olarak açıklanmasını da öngörmektedir. Dolayısıyla, hem metinsel hem de maddi içerik bakımından, 10. ve 11. maddelerdeki ifade özgürlüğü ve toplanma ve örgütlenme özgürlüğü ile açık bir ilişki içerisindedir.¹⁰²³

¹⁰²³ MURDOCH, Jim, Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 9. Maddesinin Uygulanmasına Dair Kılavuz Kitap*, İnsan Hakları El Kitapları, S. 9, Avrupa Konseyi, Belçika, 2007, s. 11.

9, 10 ve 11. maddelerin ortak noktasını kamu özgürlükleri oluşturur. Din özgürlüğünün olmadığı yerde vicdan özgürlüğü olamayacağı gibi, özgür basın olmaksızın da ifade özgürlüğü ve siyasi çoğulculuk olmaksızın dernek kurma özgürlüğü olamaz.¹⁰²⁴

Mahkemenin de içtihatlarında pek çok kez değindiği gibi düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, Sözleşme'nin lafzı çerçevesinde, demokratik toplumun temellerinden birisidir. Dini yönden bu özgürlük, inananların kişiliklerini ve onların hayat görüşlerini oluşturan en yaşamsal unsurlardan birisidir, ancak aynı zamanda, ateistler, agnostikler, kuşkucular ve ilgisizler için de önemli bir değerdir. Demokratik bir toplumun ayrılmaz bir parçası olan ve yüzyıllar sonra kazanılan “çoğulculuk” bu değere dayanmaktadır. Bu özgürlük aynı zamanda, dini inanca sahip olma veya olmama ve dini uygulama veya uygulamama özgürlüğünü de beraberinde getirir.¹⁰²⁵

¹⁰²⁶

AİHM'in yerleşik içtihadına göre, istisnai haller saklı kalmak üzere devletlerin dinsel inanışların ya da bunları açığa vurma araçlarının meşruluğunu belirleme konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır.^{1027 1028}

2. Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğünün Uygulanma Alanı ve Unsurları

9. madde düşünce, vicdan ve din özgürlüğünü koruma altına almaktadır. Söz konusu kavramların kapsamı konusunda AİHM içtihatları ile gelişmekte ve bu kavramlar oldukça geniş yorumlanmaktadır.¹⁰²⁹ Zira “Düşünce, vicdan ve din” ibarelerinin kullanılması, 9. maddenin potansiyel olarak geniş bir kapsama sahip olduğu fikrini uyandırmaktadır; fakat içtihatlar, uygulamada daha dar bir tür yaklaşım benimsendiğini ortaya koymaktadır. İnançlar bakımından 9. madde korumasının devreye girebilmesi için belirli bir ikna edicilik, ciddiyet, bağlılık ve önem seviyesine sahip olma ve insan onuruna bağdaşır nitelikte olma aranmaktadır.¹⁰³⁰ Diğer bir deyişle, inanç Avrupa demokratik toplumunda korunmaya değer olarak addedilmelidir. Örneğin, ölümden sonra insan bedeninden artakalanlar üzerindeki tasarruf konusundaki inançlar, bu hükmün anlamı dahilindeki “inançlara” girmemektedir.¹⁰³¹ Öte yandan, ateizm ve vegancılık 9. madde tarafından açıkça

¹⁰²⁴ DECAUX, Emmanuel, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 9,10 ve 11. Maddelerinin Yorumu”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 500-511, s. 500.

¹⁰²⁵ Bkz. Leyla Sahin v. Türkiye; 10 Kasım 2005; parag. 104.

¹⁰²⁶ Mahkemenin diğer kararları için bkz. Kokkinakis v. Yunanistan; 25 Mayıs 1993, 31 ve Buscarini ve Diğerleri v. San Marino; 18 Şubat 1999; parag. 34.

¹⁰²⁷ Bkz. Hasan ve Chaush; 28 Ekim 2000; parag. 78.

¹⁰²⁸ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, a.g.m., s. 160.

¹⁰²⁹ HARRIS, David ve diğerleri, a.g.e., s. 426.

¹⁰³⁰ HARRIS, David ve diğerleri, a.g.e., s. 427.

¹⁰³¹ Bkz. X v. Almanya; Başvuru no. 8741/7; 1981.

kapsanan değer sistemleridir. İçtihatların büyük bir kısmı dini inançlara odaklanmaktadır. Ancak, inançsızlığın da tıpkı dini olmayan inançlar gibi 9. madde tarafından korunduğunu belirtmek önemlidir.¹⁰³² ¹⁰³³ Görüldüğü üzere 9. madde hem dini hem de dini olmayan inançları koruma altına almaktadır.¹⁰³⁴

Düşünce, vicdan ve din özgürlüğünden gerçek kişilerin yanında dini kuruluşlar veya dini amaç güden dernek ve vakıflar da yararlanabilmektedir. Bu bağlamda özellikle kiliseler, din özgürlüğü kapsamında, bu hakkın ihlali iddiasıyla AİHM'e başvurmaktadır. Vicdan özgürlüğü ile ilgili olarak ilk akla gelen davalar ise vicdani retçilere aittir. Düşünce özgürlüğü ile ilgili davalar ise 10. madde yani ifade özgürlüğü kapsamında AİHM'e taşınmaktadır.¹⁰³⁵ 9. maddedeki koruma, düşünceyi açıklamama özgürlüğüne ilişkindir.

Bu hakkın hem **bireysel** hem de **kolektif** unsurları bulunmaktadır. Bir başka deyişle bu hakkın hem içsel (forum interium) ve hem de dışsal (forum exterium) olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır.¹⁰³⁶ Bu hak dışsal olarak; çeşitli inançların bireysel olarak açığa vurulmasına, ibadete ve öğretmeye,¹⁰³⁷ ilave olarak aynı zamanda içsel anlamda bireyin dinini açıklamama özgürlüğünü kapsamaktadır. Kimse, dinini açıklamak için zorlanamaz. Bireyler din ve inanişını değiştirme konusunda herhangi bir zorlama ve yaptırıma tabi tutulamaz.¹⁰³⁸ Bu hakkın kolektif unsurları ise dini toplulukların ibadet özgürlüğüne sahip olması, dini cemaatlere tüzel kişilik tanınması, bunlara temsil yetkisi verilmesi ve ibadethane kurma imkânı sağlanması şeklinde sayılabilir. Bu hak kapsamında devletlerin hem **negatif** hem de **pozitif** yükümlülükleri bulunmaktadır.¹⁰³⁹

Vergiye ilişkin olarak, Avrupa İnsan Hakları Komisyonu C. v. İngiltere kararında (Başvuru no. 10358/83; 15 Aralık 1983) Sözleşme'nin 9. maddesinin koruma kapsamı bakımından yaptığı incelemede önemli hususlara yer vermiştir. Başvuran, ödediği vergilerin barışçıl amaçlardan ziyade silahlanma harcamalarına harcanmasının inanç özgürlüğünün düzenlendiği Sözleşme'nin 9. maddesini ihlal

¹⁰³² Bkz. Angelini v. İsveç; Başvuru no. 10491/83; 1986/ W v. Birleşik Krallık; Başvuru no. 18187/91; 1993.

¹⁰³³ MURDOCH, Jim, a.g.e., s. 13.

¹⁰³⁴ TULKENS, Françoise, "Freedom of Religion under the European Convention on Human Rights: A Precious Asset", **Brigham Young University Law Review**, Vol. 2014, Issue 3, 2015, ss. 509-530, s. 512.

¹⁰³⁵ DOĞRU, Osman, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 9., 10., ve 11. Maddeleri (Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü; İfade Özgürlüğü; Toplantı ve Dernek Kurma Özgürlüğü)", *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 857-874, s. 859-864.

¹⁰³⁶ HARRIS, David ve diğerleri, a.g.e., s. 428.

¹⁰³⁷ VICKERS, Lucy, "Religious Freedom: Expressing Religion, Attire and Public Spaces", **Journal of Law v. Policy**, Vol. 22, Issue 2, 2014, ss. 591-611, s. 591.

¹⁰³⁸ DOĞRU, Osman, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 9., 10., ve 11. Maddeleri (Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü; İfade Özgürlüğü; Toplantı ve Dernek Kurma Özgürlüğü)", s. 858-859.

¹⁰³⁹ TULKENS, Françoise, a.g.m., s. 513-519.

ettiği iddiasında bulunmuştur. Bu iddiayı inceleyen Komisyon, 9. madde kuralının bir dinin ya da inancın genel olarak tanınan biçimlerinde gerçekleştirilen uygulamaların görünümleri olan ibadet eylemleri gibi, söz konusu unsurlarla bağlantılı şekilde icra edilen eylemleri de korumakta olduğunu belirtmiştir. Komisyon 9. maddenin her zaman böyle bir inancın gereği olarak kamusal alanda davranışta bulunma hakkını güvence altına almadığını vurgulamıştır. Vergi ödeme yükümlülüğünün vicdana yönelik spesifik bir etkisi olmayan genel nitelikli bir yükümlülük olduğunu göz önünde bulunduran Komisyon, devletin vergi alma yetkisinin 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi tarafından açıkça tanındığını ifade etmiştir. Bunların ardından başvuranın 9. maddede yer verilen haklarının ihlal edilmediği sonucuna varılmış ve başvuru kabul edilemez bulunmuştur.¹⁰⁴⁰

Pek çok olayda, şikayetin başka bir Sözleşme hükmü kapsamında incelenmesinin daha uygun olup olmayacağını değerlendirmek gerekmektedir. Örneğin, bir dini örgütün maddi kaynaklarından mahrum bırakılması 9. madde kapsamı dahilinde değil, 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi anlamında mülkiyetin korunması kapsamındaki bir mesele olarak değerlendirilmiştir.¹⁰⁴¹ Keza, bir kiliye kayıtlı olmadığı için kilise vergisinden muafiyet tanınmasının reddi, bir vicdan veya din meselesi olarak ele alınmak yerine, Sözleşme güvencelerinden yararlanılmasında ayrımcılık yasağı ile birlikte mülkiyet hakkı kapsamında ele alınabilir.^{1042 1043}

3. Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğüne Müdahaleye İzin Verilen Durumlar

Düşünce, vicdan ve din özgürlüğü mutlak değildir. 9. maddenin 2. fıkrası, devletlerin buna belirli bazı koşullarda müdahale edebileceğini öngörmektedir.

Mahkeme önüne bir uyuşmazlık geldiğinde, öncelikle dava konusu olayın 9. madde kapsamına girip girmediğinin ve bunun düşünce, vicdan ve din özgürlüğünün açıklanmasını içerip içermediğinin tespit edilmesi gerekecektir. Ardından, bu güvenceye yönelik bir müdahalede bulunulup bulunulmadığının değerlendirilmesine geçilecektir. Sonrasında ise 9. maddenin ihlal edilip edilmediği sorusu gündeme gelecektir. Bu sorunun, müdahalenin meşru bir amaç taşıyıp taşımadığı, müdahalenin kanunen öngörülmüş nitelikte olup olmadığı ve müdahalenin

¹⁰⁴⁰ DEMİRKOL, Selami, "Vergi Türevli Davaların, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce Kabul Edilebilir Bulunması, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Vergi Yargılamasında Referans Norm Olarak Algılanabilirliği Üzerine Bir Derleme", s. 58-59.

¹⁰⁴¹ Bkz. Kutsal Manastırlar v. Yunanistan; 9 Aralık 1994 tarihli karar.

¹⁰⁴² Bkz. Darby v. İsveç; 29 Ekim 1990 tarihli karar.

¹⁰⁴³ MURDOCH, Jim, a.g.e., s. 20.

demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığı şeklinde üç önemli noktası bulunmaktadır.¹⁰⁴⁴

Müdahalenin öncelikle, 2. fıkrada sayılan menfaatlerden biriyle gerekçelendirilmiş olduğunun kanıtlanması gerekmektedir. Bunlar; kamu güvenliğinin, kamu düzeninin, genel sağlık veya ahlakın ya da başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır. Görüldüğü üzere sınırlama nedenleri, Sözleşmenin diğer maddelerine kıyasla, oldukça dar bir biçimde düzenlenmiştir.

Müdahalenin kanunla öngörülmüş olduğunun kanıtlanması gerekmektedir. Keyfi veya öngörülemez nitelikte devlet müdahalesinin önlenmesinin başlıca yolu, erişilebilir, öngörülebilir ve keyfiliğe karşı koruma sağlar nitelikte bir kanundan geçmektedir.

Düşünce, vicdan ve inanç açıklama özgürlüğünün kaçınılmaz olarak bazı hallerde kamu güvenliği, düzeni, sağlığı ve ahlakının ve başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla sınırlamalara tabi tutulması gerektiği açıktır. Ancak 9. madde kapsamındaki haklara yönelik müdahalelerin mevcut koşullar altında demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığını kanıtlamak çoğu zaman zor olmaktadır. Bu doğrultuda, şikayet konusu edilen müdahale; acil bir sosyal ihtiyaca cevap vermeli, güdülen meşru amaçla orantılı olmalı, ilgili ve yeterli nedenlerle gerekçelendirilmelidir. Bu konuda da, söz konusu koşulların karşılandığını kanıtlama yükü davalı devlete aittir.¹⁰⁴⁵

B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğüne İlişkin Kararı (Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğüne Yönelik Vergisel Müdahalelerin Açık ve Öngörülebilir Nitelikte Bir Yasal Dayanağının Olması)

Her ne kadar uyuşmazlık çıkarma noktasında vergi ve din konusunun birbirinden uzak olduğu düşünülse de aslında öyle değildir. Gerek dini toplulukların farklı vergilendirme rejimine tabi tutulması, gerek bireylerin dini kurumlara yaptıkların bağışların durumu gerekse de mükelleflerin dinini açıklamaya zorlanması hususunda AİHM önüne gelmiş uyuşmazlıklar bulunmaktadır.

Bu bağlamda yeri gelmişken, dinini açıklamaya zorlandığı iddiasıyla mükellefçe yapılan bir başvuru neticesinde verilen kabul edilemezlik kararına değinmek istiyoruz.¹⁰⁴⁶ Bu olayda başvuran stajyer avukattır. Yerel mevzuata göre başvuranın gelir vergisinin binde 8'i ya devlete ya Katolik kilisesine ya da beş dinden

¹⁰⁴⁴ MURDOCH, Jim, a.g.e., s. 26.

¹⁰⁴⁵ MURDOCH, Jim, a.g.e., s. 30.

¹⁰⁴⁶ Bkz. Spampinato v. İtalya; 23123/04; 28 Mart 2007.

birini temsil eden bir derneğe aktarılmaktadır. Mükellefler vergi beyannamelerinde bu üçünden birisini seçme hakkına sahiptir. Şayet mükellefler herhangi bir seçimde bulunmazsa binde 8'lik kısım devlete kalmakta ve devlet de bunları sosyal amaçlı faaliyetlerde kullanmaktadır.

Başvuran vergi beyannamesinde dini inancını açıklamaya zorlandığını, genel ihtiyaçları karşılamayan bir vergiden sorumlu tutulduğunu, yalnızca spesifik bir zümrenin bundan faydalandığını, bu nedenle AİHS m. 9 bağlamında din özgürlüğünün ihlal edildiğini iddia etmektedir.

Mahkeme ise başvuruyu kabul edilemez bulmuştur. Mahkemeye göre başvuran dini inancını açıklamaya zorlanmamaktadır. Çünkü vergi mükellefleri beyannamelerinde hiçbir seçim yapmama olanağına sahiptirler. Görüldüğü gibi Mahkeme, mükelleflerin dini inancını açıklamaya zorlanamayacağını kabul etmekte, bu anlamda sahip oldukları seçim hakkına dikkat etmektedir.

Ortega Moratilla v. Fransa (Başvuru no. 17522/90; 11 Ocak 1992) başvurusunda da Komisyon tarafından verilen kabul edilemezlik kararı son derece önemlidir. "Başvurucular İspanya'daki bir Protestan Kilisesi ve bir Protestan papazdır. Başvurucular, Katolik Kiliselerinin sahip olduğu emlak vergisi muafiyetinin kendi ibadethaneleri için de tanınması amacıyla ulusal hukukta talepte bulunmuş ancak Katolik Kilisesinin sahip olduğu emlak vergisi muafiyetinin İspanya ile Vatikan arasında akdedilen bir sözleşmeden kaynaklandığı belirtilerek bu talep reddedilmiştir. Ret kararı kesinleştikten sonra başvurucular AİHS 9. madde ve 9. madde ile bağlantılı olarak 14. maddenin ihlalini ileri sürerek Komisyona bireysel başvuruda bulunmuştur. Komisyon, m. 9'daki inancını açığa vurma hakkının kullanım araçlarından birinin de, söz konusu inancın mensuplarının kullanabilecekleri ibadethanelerinin olması olduğunu belirtmiş ancak tüm ibadethanelerin emlak vergisinden muaf tutulması şeklinde bir hakkın 9. maddeden türetilmeyeceğini belirtmiştir. Komisyona göre inanç özgürlüğü taraf devletlere, kiliselere ya da mensuplarına diğer vergi yükümlülerinden farklı vergi statüsü tanınması zorunluluğu getirmemektedir.

Bu davada başvurucular ayrıca, ödedikleri emlak vergisinin dolaylı olarak Katolik Kilisesinin finansmanına katkı sağlamak için kullanıldığı iddiasıyla da 9. maddenin ihlalini ileri sürmüşlerdir. Komisyon, vergi ödeme yükümlülüğünün herhangi bir spesifik vicdani içeriğe sahip olmadığını belirtmiş ve hiçbir vergi yükümlüsünün vergilerinin hangi amaç için kullanılacağını belirleme hakkına sahip olmadığını ifade etmiştir. Dolayısıyla kişiler, belirli bir amaç için kullanılacağı ya da

kullanılmayacağı gerekçesiyle bir vergiyi ödemeyi reddetme hakkına sahip değildir.”¹⁰⁴⁷

Yine Komisyon din özgürlüğüne ilişkin bir başka kabul edilemezlik kararında¹⁰⁴⁸, bir kiliseye üyelikten ötürü kilise vergisi ödeme yükümlülüğü altında olmanın din özgürlüğüne bir müdahale teşkil etmeyeceğini belirtmiş ve başvuruyu kabul edilemez bulmuştur. Bu noktada önemli olan husus, kişinin mensubu olduğu kiliseden ulusal hukuk çerçevesinde ayrılma hakkına sahip olmasıdır. Bu takdirde, ödeme yükümlülüğü altında olduğu kilise vergisi tek başına din özgürlüğüne aykırılık oluşturmayacaktır.¹⁰⁴⁹ Tersini düşünecek olursak hiç kimse üyesi olmadığı bir kilise için vergi ödeme yükümlülüğü altında da değildir.¹⁰⁵⁰

Bunun dışında, yeni tarihli bir haberde göze çarpan şu detaylar da, vergi ve dinin sanılandan daha yakın bir ilişkinin olduğunu göz önüne sermektedir: *“Son iki haftada 3 binden fazla İzlandalı, Sümerlerin tanrılarına inanan Zuizm hareketine üye oldu. Yani ülke nüfusunun % 1'i 'din değiştirdi. İzlandalıların din değiştirmesinin nedeni inançtan öte, devletin topladığı din vergisine duyulan tepki. İzlanda'da herkesten yıllık yaklaşık 80 Amerikan doları din vergisi toplanıyor. Bu vergi, devlette kayıtlı olan dini kurumlara dağıtılıyor. İzlanda'da herkesin dinini resmi kurumlara bildirme zorunluluğu var. Ülke nüfusunun dörtte üçü, İzlanda'nın Evanjelik Lutheran Kilisesi'ne üye. Ülkede kilise vergisinden yararlanan yaklaşık 40 dini kurum bulunuyor. Vergiye tepki duyanlar, 2013 yılında Zuizm hareketini dini kurum olarak kayıt ettirmişti. Ancak yeterli aktivite yapılmaması nedeniyle Zuizm'in lisansı iptal edilme tehlikesiyle karşı karşıya kaldı. Bunun üzerine Zuizm hareketi, üyelerinin ödedikleri din vergilerinin iade edileceğini duyurdu. Ancak vergi idaresi, geri ödeme yapılması durumunda bu miktardan gelir vergisi kesileceğini söylüyor. Bazı siyasiler Zuizm'in gerçek bir din olmadığını savunarak, lisansının iptalini istiyor. Zuizm hareketinin agnostik (bilinmezci) olduğunu söyleyen sözcüsü Sveinn Thohallsson ise "Gerçek bir dini kurum nedir? İnancı nasıl ölçersiniz?" diyor. Kamuoyu yoklamaları, nüfusun yaklaşık % 55'inin din vergisinin kaldırılmasından yana olduğunu gösteriyor.”¹⁰⁵¹*

¹⁰⁴⁷ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, a.g.m., s. 161.

¹⁰⁴⁸ Jean ve Bertha Gottesmann v. İsviçre; başvuru no. 10616/82; 04 Aralık 1984.

¹⁰⁴⁹ Bkz. X v. Avusturya; başvuru no. 9781/82; 14 Mayıs 1984.

¹⁰⁵⁰ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, a.g.m., s. 164.

¹⁰⁵¹ http://www.bbc.com/turkce/haberler/2015/12/151208_izlanda_sumer_dini

22.01.2016)

(Erişim Tarihi:

YEHOVA ŞAHİTLERİ DERNEĞİ v. FRANSA DAVASI (30 Haziran 2011):¹⁰⁵²

Olay: Başvuran Yehova Şahitleri Derneği, merkezi Fransa Boulogne-Billancourt'ta bulunan bir Fransız derneğidir. Derneğin amacı Yehova Şahitlerinin inancının idamesini ve uygulanmasını desteklemektir. 250.000'den fazlası Fransa'da olmak üzere dünya genelinde 17 milyondan fazla mensubunun bulunduğunu iddia eden Yehova Şahitleri hareketi kendini, inançları bütünüyle İncil'e dayalı bir Hristiyan dini olarak tarif etmektedir. Hareket bağışlarla finanse edilmektedir. Dava, başvuru dernek hakkında milyonlarca avroluk bir ek vergi denetimi uygulanması hakkındadır. Derneğe göre maruz kaldığı işlemlerde art niyet güdülmüştür ve etkileri bakımından din özgürlüğünün ihlali söz konusudur. Başvuran iç hukuk yollarından bir sonuç elde edememesi sonucu AİHM'e başvurmuştur.

AİHM: Yerel mevzuat hükmüne göre vergi makamlarına beyan edilen bağışlar, bağış vergisine tabidir. Ancak bu madde ve başvuru derneğin durumuna uygulanması hususu öngörülebilir değildir. Zira kastedilen "bağış alıcı" tanımlanmamıştır. Bu nedenle, bu hükmün tüzel şahısları, dolayısıyla başvuru derneği kapsayıp kapsamadığının bilinmesi mümkün değildir.

AİHM, Derneğe yapılan yardımların otomatik olarak vergilendirilmesine sebebiyet veren ilgili yasa hükümlerinin yeterli derecede öngörülebilir olmadığına karar vermiş, ayrıca, 757. madde anlamında bağışların "beyan" edilmesi kavramıyla ilgili olarak, bu davanın, muhasebe kayıtlarının vergi denetimi kapsamında teslim edilmesinin "beyan" olarak kabul edildiği ilk dava olduğunu kaydetmiştir. Derneğin, "beyan" koşullarının ayrıntılarına girilmeyen bu maddeyi bu şekilde, yani bildirilen bağışlar için vergi tahakkuk edeceği biçiminde yorumlayacağını öngörmenin güç olduğunu ifade etmiş, başvuru derneğe yapılan bağışların vergilendirilmesi vergi denetimi yapılmasına bağlı olduğundan, vergi kanununun bu konuda uygulanacağını öngörülebilmesinin mümkün olmadığından kanaatle AİHM oybirliğiyle 9. madde anlamında din özgürlüğünün ihlal edildiğine hükmetmiştir.

Neticesinde de AİHM, Fransa'nın başvuru derneğe haksız ödediği vergilere karşılık 4,590.295 avro ve ayrıca masraf ve giderler için 55,000 avro ödemesine karar vermiştir. AİHM ayrıca bu kararla vergi mercilerinin bağışlardan vergi tahsil etmelerinin önünün alınmasının amaçlandığını ve gecikme faizinin de 9. maddenin ihlalini önlemek adına uygun bir kanun yolu teşkil edeceğini kaydetmiştir.

¹⁰⁵² Karar metni Fransızca olduğundan özet tercümesine http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf sitesinden ulaşılmıştır. (Erişim Tarihi: 10.12.2015)

C. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Düşünce, vicdan ve din özgürlüğü Anayasa'nın 24 ve 25. maddelerinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Anayasa'nın "Din ve vicdan hürriyeti" başlıklı 24. maddesinde şu düzenleme yer almaktadır: "*Herkes, vicdan, dini inanç ve kanaat hürriyetine sahiptir.*

14 üncü madde hükümlerine aykırı olmamak şartıyla ibadet, dini ayin ve törenler serbesttir.

Kimse, ibadete, dini ayin ve törenlere katılmaya, dini inanç ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz; dini inanç ve kanaatlerinden dolayı kınanamaz ve suçlanamaz.

Din ve ahlak eğitim ve öğretimi Devletin gözetim ve denetimi altında yapılır. Din kültürü ve ahlak öğretimi ilk ve ortaöğretim kurumlarında okutulan zorunlu dersler arasında yer alır. Bunun dışındaki din eğitim ve öğretimi ancak, kişilerin kendi isteğine, küçüklerin de kanuni temsilcisinin talebine bağlıdır.

Kimse, Devletin sosyal, ekonomik, siyasi veya hukuki temel düzenini kısmen de olsa, din kurallarına dayandırma veya siyasi veya kişisel çıkar yahut nüfuz sağlama amacıyla her ne suretle olursa olsun dini veya din duygularını yahut dince kutsal sayılan şeyleri istismar edemez ve kötüye kullanamaz."

Anayasa'nın "Düşünce ve kanaat hürriyeti" başlıklı 25. maddesinde ise şöyle bir düzenleme vardır: "*Herkes, düşünce ve kanaat hürriyetine sahiptir.*

Her ne sebep ve amaçla olursa olsun kimse, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz; düşünce kanaatleri sebebiyle kınanamaz ve suçlanamaz."

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Kamuoyunda geniş yankı uyandıran **Yehova Şahitleri** davası, vergilendirme ve 9. madde ilişkisinin kurulduğu nadir davalardan bir tanesi olması sebebiyle son derece önemlidir. Her ne kadar din özgürlüğü ve vergisel müdahaleler birbirinden oldukça uzakmış görüntüsü verse de, aslında bu davadan da görüleceği üzere devletlerin vergisel tedbirler aracılığıyla birtakım dini görüşlere müdahale edebilmesi ve bu şekilde onların varlığına son verebilmesi olası ve kolaydır.

Yehova Şahitleri Derneği'nin kendilerine yüklenen vergiyi ödemesi, Fransa'da yer alan bürolarını kapatmalarına ve bunun sonucunda da dini eğitim verememelerine neden olacaktı. Hükümetin vergi aracılığıyla tam olarak da bunu amaçladığı iddialar arasındadır.

AİHM'de bağışlara uygulanan vergileri düzenleyen hükmün açık ve öngörülebilir olmaması gerekçesiyle, varlığını yapılan bağışlarla devam ettiren başvuran derneğin din özgürlüğünün ihlal edildiğine karar vermiştir. Çünkü dernek,

kendilerine yapılan bağışlara vergi uygulanması gerektiğini öngörememektedir. Şöyle ki Mahkeme, md. 9'a yönelik müdahalenin bir yasal dayanağı olması gerektiğini, bu yasanın öngörülebilir olması ve bunu gerçekleştirmek için de yeterli açıklıkta olması gerektiğini belirtmiştir. AİHM, başvurucuya uygulanan vergi yasasının iki nedenden ötürü yeterince öngörülebilir olmadığı kanaatine varmıştır. İlk olarak söz konusu yasanın hedeflediği bağış alanların kimler olduğuna dair bir açıklık madde metninde yer almamaktadır. Bu maddenin tüzel kişiler dolayısıyla kendisi de bir tüzel kişi olan başvurucu bakımından uygulanabilir olup olmadığını madde metninden çıkarmak imkânsızdır. İkinci olarak da başvurucuya uygulanan vergi kanunun ilgili maddesinde geçen ifşa etme/açıklama terimi yeterince açık değildir ve başvurucunun bunun nasıl uygulanacağını öngörmesi de mümkün değildir.¹⁰⁵³

Bu davanın bir diğer önemli yanı, AİHM'in ilk kez bu davada vergilendirme konusunda kararların bağlayıcılığı ve infazına ilişkin olan **46. maddeyi** uygulamış olmasıdır. Bu bağlamda, AİHM'nin ihlal tespitinde bulunması durumunda davalı Hükümet'in, AİHS'nin 46. maddesi uyarınca, sadece 41. maddeye göre hükmedilen adil tazminatı ilgili kişilere ödemek yönünde değil; aynı zamanda AİHM tarafından tespit edilen ihlale son vermek ve zararları mümkün olduğunca telafi etmek amacıyla, Bakanlar Komitesinin denetimine tabi olarak, iç hukuk sisteminde kabul edeceği genel ve/veya uygun olduğu ölçüde, bireysel tedbirleri belirlemek yönünde bir yasal yükümlülüğü olduğu belirtilmelidir. Davalı Hükümet, Bakanlar Komitesinin denetimine tabi olarak, AİHS'nin 46. maddesinde öngörülen yasal yükümlülüğünü yerine getirmede kullanacağı yolları, bu yolların AİHM'nin kararında ortaya konan sonuçlarla uyumlu olması şartıyla seçmekte serbesttir.¹⁰⁵⁴

Tespit ettiği sistematik durumu göz önünde bulunduran AİHM, 46. maddenin uygulanmasına karar vermişse, kararında, ilgili hak bakımından Sözleşme'de ortaya konan güvencelerle uyumlu olarak, etkili bir şekilde korunmasını sağlamak amacıyla, mevcut kararın infazında ulusal düzeyde genel tedbirlerin alınması gerektiği görüşünü ortaya koymaktadır.

AİHM'in Yehova Şahitleri davasında verdiği kararının ardından, takip eden süreçte önüne Fransa aleyhine benzer yönde üç farklı dava daha gelmiştir.¹⁰⁵⁵ Bu davaların hepsinde de yine başvuranlar dini derneklerdir. Yine bu davalarda aynı

¹⁰⁵³ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, a.g.m., s. 162-163.

¹⁰⁵⁴ Bkz. Cahit Demirel v. Türkiye; 7 Temmuz 2009; IV. Bölüm.

¹⁰⁵⁵ Bkz. Association Du Temple Pyramide v. Fransa; 31 Ocak 2013/Association Des Chevaliers Du Lotus D'O v. Fransa; 31 Ocak 2013/ Eglise Evangelique Missionnaire et Salau v. Fransa; 31 Ocak 2013.

şekilde alınan bağışlar için vergi ödeme yükümlülüğüne tabi tutulmalarının din özgürlüğünü ihlal ettiği iddiasında bulunulmuş ve 9. maddenin ihlal edildiği öne sürülmüştür. Zira Yehova Şahitleri davasında da değinildiği üzere, Fransa Genel Vergi Yasası uyarınca bağışlar bağış vergisine tabidir. Bu davaların hepsinde dini dernekler, bağışları beyan etmeyi reddedince vergi makamlarınca otomatik olarak %60 vergiye tabi tutulmuşlardır. İlaveten haklarında %80 oranında idari para cezası da uygulanmıştır. AİHM, her üç davada da md. 9'un ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.¹⁰⁵⁶

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

Ayrımcılık yasağı bahsinde değinmiş olduğumuz yakın tarihli bir AİHM kararında Türkiye ayrımcılık yasağına ilişkin 14. maddeden mahkum edilmesine ilave olarak düşünce, vicdan ve din özgürlüğüne ilişkin olan 9. maddeden de mahkum edilmiştir.¹⁰⁵⁷ Hatırlanacağı üzere dava; eşit vatandaşlık kurallarının ihlal edildiği, cemevlerine karşı ayrımcılık yapıldığı, bütçeden pay ayrılmadığı gibi iddialarla AİHM'in önüne taşınmıştır. AİHM, Alevilerin din özgürlüklerini fiilen kullanamadıklarına kanaat getirmiştir. Bu nedenle Alevilerin tüm haklarının yerine getirilmesi, cemevlerine hukuki statünün tanınması gerekmektedir.

Konuyu vergi mevzuatımız açısından değerlendirdiğimizde ise mükellefler arasında dine dayalı olarak ayrımcı muamele yapılamaması bahsinde söylediklerimizi tekrar ediyoruz. Bunun dışında **Yehova Şahitleri** davasında ortaya konan ilkeler de göz önünde bulundurulduğunda, Türk vergi sisteminde, düşünce, vicdan ve din özgürlüğüne aykırılık oluşturabileceğini düşündüğümüz bir hüküm ve uygulama bulunmamaktadır. Mevcut düzenleme ve uygulamaların, Aleviler ve cemevlerine ilişkin düzenlemeler yapıldıktan sonra, AİHS m. 9 ve bu yönde verilen AİHM içtihatlarına uygun olduğu kanaatindeyiz. Ayrıca Türk vergi sisteminde dine dayalı (kiliseye veya camiye kayıtlı olanların ödediği) bir vergi de bulunmamaktadır.

II. İfade Özgürlüğü

A. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında İfade Özgürlüğü

Bu bölümde sırasıyla ifade özgürlüğünün önemi, ifade özgürlüğünün uygulanma alanı ve unsurları, son olarak da ifade özgürlüğüne müdahaleye izin verilen durumlar incelenecektir.

1. İfade Özgürlüğünün Önemi

İfade özgürlüğü AİHS m. 10'da şöyle düzenlenmiştir. *"Herkes görüşlerini açıklama ve anlatım özgürlüğüne sahiptir. Bu hak, kanaat özgürlüğü ile kamu*

¹⁰⁵⁶ ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, "a.g.m.", s. 163.

¹⁰⁵⁷ Bkz. İzzettin Doğan ve Diğerleri v. Türkiye; 26 Nisan 2016.

otoritelerinin müdahalesi ve ülke sınırları söz konusu olmaksızın haber veya fikir alma ve verme özgürlüğünü de içerir. Bu madde, devletlerin radyo, televizyon ve sinema işletmelerini bir izin rejimine bağlı tutmalarına engel değildir.

Kullanılması görev ve sorumluluk yükleyen bu özgürlükler, demokratik bir toplumda zorunlu tedbirler niteliğinde olarak, ulusal güvenliğin, toprak bütünlüğünün veya kamu emniyetinin korunması, kamu düzeninin sağlanması ve suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın, başkalarının şöhret ve haklarının korunması veya yargı gücünün otorite ve tarafsızlığının sağlanması için yasayla öngörülen bazı biçim koşullarına, sınırlamalara ve yaptırımlara bağlanabilir.”

İfade özgürlüğü sadece kendi içinde değil, aynı zamanda AİHS'den kaynaklanan başka hakların korunması açısından da önem taşımaktadır. Bu özgürlük bağımsız ve tarafsız mahkemelerin korunması altında diğer hakların korunmasında merkezi bir rol oynamaktadır. İfade özgürlüğünün olmadığı bir ortamda ne özgür bir ülkeden, ne de demokrasiden söz edilebilir.¹⁰⁵⁸

AİHM'in de vurguladığı üzere¹⁰⁵⁹ ifade özgürlüğü sadece hoşça giden ya da insanları incitmeyen veya önemsenmeyen “bilgi” ve “düşünceler” için değil aynı zamanda devlet veya toplumun herhangi bir kesimini inciten, şok eden veya rahatsız eden bilgi ve düşünceler için de geçerlidir. Demokratik toplum olmazsa olmaz koşullarını oluşturan çoğulculuk, hoşgörü ve açık görüşlülük bunu gerektirmektedir.

İfade özgürlüğü AİHS'den kaynaklanan başka hakların korunması açısından da önem taşımakla birlikte aynı zamanda AİHS'in koruduğu başka haklarla, örneğin adil yargılanma hakkı, özel hayatın korunması hakkı, vicdan ve din özgürlüğü ile çelişebilmektedir. Böyle bir çelişki var olduğunda AİHM, bir hakkın öteki karşısındaki üstünlüğünü sağlamak için bir denge arama yoluna gitmektedir. Çelişen çıkarlardan biri ifade özgürlüğü olduğunda, bu özgürlüğün önemi dikkate alınmaktadır. AİHM pek çok kez şu fikri ileri sürmüştür: *“İfade özgürlüğü demokratik bir toplumun asli temellerindedir, bu toplumun ilerlemesinin ve her bireyin kendini gerçekleştirmesinin temel koşullarından birini oluşturur.”*¹⁰⁶⁰ ya da, *“Hukukun üstünlüğü ilkesine göre yönetilen bir Devlette basın ayrıcalıklı bir role sahiptir.”*¹⁰⁶¹

1062

¹⁰⁵⁸ FROWEIN, Jochen, “Freedom of Expression under the European Convention on Human Rights”, *Freedom of Expression and Restrictions Included In The Penal Code and Other Legal Texts: Seminars Held In Budapest and Strasbourg In 1997*, Monitor/Inf. (97) 3, Council of Europe, ss. 7-17, s. 7.

¹⁰⁵⁹ Bkz. Handyside v. Birleşik Krallık, 24.09.1976, parag. 49.

¹⁰⁶⁰ Bkz. Lingens v. Avusturya, 1986; Şener v. Türkiye, 2000; Thoma v. Lüksemburg, 2001; Maronek v. Slovakya, 2001; Dichand ve diğerleri v. Avusturya, 2002 vb.

¹⁰⁶¹ Bkz. Castells v. İspanya, 1992; Prager ve Oberschlick v. Avusturya, 1995.

¹⁰⁶² MACOVEI, Monica, *İfade Özgürlüğü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz*, İnsan Hakları El Kitapları No. 2, s. 8.

10. madde, içeriği ne olursa olsun, herhangi bir birey, grup ya da medya türü tarafından yayılan her tür düşüncüyü koruma altına almaktadır. Bugüne kadar Komisyonun içeriğe yönelik olarak uyguladığı tek kısıtlama, ırkçılık, düşmanlık ve ırksal ayrımcılığa teşvike yönelik fikirlerin yayılmasıyla ilgili olmuştur. Komisyon AİHS'in hakların kötüye kullanımını yasaklayan 17. maddesine dayanarak ifade özgürlüğünün, AİHS tarafından tanınan hak ve özgürlüklerin ortadan kaldırılması ile sonuçlanacak tarzda kullanılamayacağını ifade etmiştir.¹⁰⁶³ Burada “**hoşgörü paradoksu**” ortaya çıkmaktadır. Bu paradoksa göre; mutlak bir hoşgörü, hoşgörüsüzlüğü güçlendirecek fikirlere hoşgörü ile yaklaşılması halinde, bunların hoşgörüyü ortadan kaldırmasıyla sonuçlanabilir.¹⁰⁶⁴ Bu nedenle ifade özgürlüğü, bir devlete, topluluğa veya kişiye, Sözleşme’de tanınan hak ve özgürlüklerin yok edilmesine veya öngörülenden daha geniş bir ölçüde sınırlamalara uğratılmasına yönelik bir etkinliğe girişme ya da bir eylemde bulunma hakkını sağlar bir biçimde yorumlanamaz.

2. İfade Özgürlüğünün Uygulanma Alanı ve Unsurları

Bu özgürlüğün kapsamına, haber verme ve düşüncüyü açıklamada kullanılan araç (televizyon, radyo vb.), açıklamanın aldığı şekil ve içerik (söz, yazı vb.) dahildir.¹⁰⁶⁵

Bu kapsamda AİHS m. 10/1 ifade özgürlüğünün şu üç unsurunu teminat altına almaktadır: Kanaat sahibi olma özgürlüğü, bilgi ve kanaatlere ulaşma özgürlüğü, bilgi ve kanaat açıklama özgürlüğü. Kanaat sahibi olma özgürlüğü, daha sonra üzerinde durulacak olan 2. fıkradaki kısıtlamalardan bağımsız bir biçimde mutlak anlamda koruma altındadır. Demokratik toplumun olmasa olmaz koşullarından birisi de budur. Aynı şekilde medya ile ilgili olarak bireyler daha önce açıklanmış olan bilgi ve kanaatlere ulaşabilmelidir. İlaveten kimse kanaatlerini açıklamaya zorlanmamalıdır. Bilgi ve kanaatleri açıklama özgürlüğü, bilgi ve kanaatlere ulaşma özgürlüğü ile de birbirini tamamlamaktadır.¹⁰⁶⁶

3. İfade Özgürlüğüne Müdahaleye İzin Verilen Durumlar

İfade özgürlüğü mutlak değildir. 10. maddenin 2. fıkrası, devletlerin buna belirli bazı koşullarda müdahale edebileceğini öngörmektedir.

Mahkeme önüne bir uyuşmazlık geldiğinde, öncelikle dava konusu olayın 10. madde kapsamına girip girmediğini tespit edecektir. Ardından, bu güvenceye yönelik

¹⁰⁶³ Bkz. Kuhnen v. Almanya, Komisyon Raporu, 12 Mayıs 1988; D.I. v. Almanya, Komisyon Raporu, 26 Haziran 1996.

¹⁰⁶⁴ MACOVEI, Monica, a.g.e., s. 9.

¹⁰⁶⁵ GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, a.g.e., s. 358.

¹⁰⁶⁶ MACOVEI, Monica, a.g.e., s. 11-13.

bir müdahale bulunup bulunmadığının değerlendirilmesine geçilecektir. Sonrasında ise, 10. maddenin ihlal edilip edilmediği sorusu gündeme gelecektir. Bu sorunun, müdahalenin meşru bir amaç taşıyıp taşımadığı, müdahalenin kanunen öngörülmüş nitelikte olup olmadığı ve müdahalenin demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığı şeklinde üç önemli noktası bulunmaktadır.

Müdahalenin öncelikle, 2. fıkrada sayılan menfaatlardan biriyle gerekçelendirilmiş olduğunun kanıtlanması gerekmektedir. Bunlar; kamu düzenin, genel sağlık veya ahlakın ya da başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır. Görüldüğü üzere sınırlama nedenleri, oldukça dar bir biçimde düzenlenmiştir. Son olarak, ifade özgürlüğüne yapılan müdahalenin kanunla öngörülmüş olması ve müdahalenin demokratik bir toplumda gerekli olup olmadığını kanıtlanması gerekmektedir.

B. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Vergilendirme Alanında İfade Özgürlüğüne İlişkin Kararı (Mükelleflerin Vergiye İlişkin Bilgilerinin Serbestçe Yayımına Getirilen Kısıtlamanın Makul Olması)

Vergilendirme ve ifade özgürlüğü bağlamında AİHM nezdinde görülmüş dava sayısı yok denecek kadar azdır. Ancak yine de uyuşmazlık çıkarma noktasında gündeme gelebilecek bir hak olduğu için değinmekte fayda görmekteyiz.

Vergilendirme ile ilgili olarak gerçekleştirilen işlemler mükelleflerin bilgi alma ve bilgiyi açıklama özgürlüklerine yöneldiği takdirde ihlal söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda AİHM nezdinde görülen bir davanın incelenmesine geçmeden önce mükellefin bilgi alma özgürlüğünün ihlal edildiği iddiasını taşıyan bir kabul edilemezlik kararı üzerinde durulacaktır.¹⁰⁶⁷ Olayda başvuran 1999 yılının Aralık ayında, bir devlet kanalına olan aboneliğinin kapatılmış olması dolayısıyla abone merkezine başvurmuştur. 2003 yılının Ağustos ayında da vergi polisleri tarafından başvuranın televizyon seti mühürlenip naylon bir poşete konmuş ve böylelikle kullanılamaz hale getirilmiştir. Başvuran devlet kanalına ilişkin olarak vergi niteliğindeki bir yayın ödemesini yapmamış, bu nedenle devlet yaptırım olarak başvuranın televizyon setini mühürlemiştir.

Bunun üzerine başvuran bilgiye ulaşımının engellendiği iddiasıyla AİHM'e müracaat etmiştir. Başvurana göre diğer kanalları da izlemesinin engellenmesi dolayısıyla gerçekleştirilen müdahale orantısızdır.

Mahkeme açıkça dayanaktan yoksun olduğunu belirterek başvuruyu kabul edilemez bulmuştur. Zira Mahkeme, bilgi alımının engellendiğine dair bir delil tespit

¹⁰⁶⁷ Bkz. Faccio v. İtalya, 31 Mart 2009.

etmemiştir. Söz konusu önlem, mükelleflerin vergi ödemesinde bulunmasına yönelik olup meşru bir amaç taşımaktadır. Vergi niteliğindeki ödeme sayesinde, kamu yayın hizmetinin finansmanı sağlanmaktadır.

Mahkemeye göre her ne kadar teknik olarak, başvuranın sadece özel yayını izleyebilmesi, kamusal yayını izleyememesi sağlanabilirse de, bu verginin etrafında dolanmak olacaktır. Kaldı ki Mahkemeye göre ödenmesi gereken verginin 107.50 avro olduğu göz önüne alındığında, televizyon setinin mühürlenmesi yaptırımı orantılıdır.

Görüldüğü üzere bu olayda, vergilendirme kaynaklı olarak mükellefin bilgi alma özgürlüğüne yapılan müdahalenin ihlaline karar vermede Mahkeme, orantılılık testini uygulamış ve açıkça dayanaktan yoksun olduğuna karar verdiği başvuruyu kabul edilemez bulmuştur. Gerçekten de her ne kadar televizyon setinin mühürlenmesi ve izlenemez hale getirilmesi bilgi alma özgürlüğüne ve bu doğrultuda ifade özgürlüğüne yönelik bir müdahale olsa da, neredeyse televizyon setine eşdeğer miktarda bir borcun bulunması bu müdahaleyi orantılı yapmaktadır.

SATAKUNNAN MARKKINAPÖRSSI OY ve SATAMEDIA OY v. FİNLANDİYA DAVASI (21 Temmuz 2015):

Olay: Bu davada başvuran şirketler vergiye, mükelleflerin vergilendirilebilir gelir ve malvarlıklarına ilişkin bilgiler içeren bir dergi basmaktadırlar. 2003 yılında başvuran ikinci şirket, bir telefon operatörüyle birlikte mükelleflerin bilgilerini içeren bir veri tabanını kullanarak sms servisi hizmeti başlatmıştır. Söz konusu veri tabanı, derginin 2002 yılında yayınladığı ve yaklaşık 1.2 milyon vergi mükellefini kapsayan bilgilerden oluşturulmuştur. Veri tabanı Finlandiyalı mükelleflerin üçte birini kapsamaktadır.

2004 yılında bilgi koruma ombudsmanı başvuran şirketler hakkında soruşturma başlatmıştır. Yayınlanan bilgilerin fazlalığı ve yayınlanış tarzı dolayısıyla soruşturma neticesinde başvuran şirketlerin vergiye ilişkin bilgileri yayınlamamaları tavsiyesinde bulunulmuştur.

Yargılama neticesinde 2012 yılında yerel mahkemeler veri tabanının yayılmasına ilişkin olarak yapılan faaliyetin gazetecilik faaliyeti olarak değerlendirilemeyeceğine, kişisel bilgilerin bu ölçüde yayınlanmasının mümkün olmadığına karar vermiştir. Bunun üzerine derginin yayınladığı bilgiler ciddi oranda azaltılmış ve bir süre sonra da çıkartılmamaya başlanmıştır İlaveten sms servisi de kapatılmıştır.

Ardından başvurular, AİHS m. 10 kapsamında ifade özgürlüklerinin, demokratik bir toplumda gerekli olmayan bir şekilde ihlal edildiği, kendilerine sansür

uygulandığı iddiasıyla AİHM'e başvurmuşlardır. Başvuranlara göre vergilendirmeye ilişkin olan ve herkese açık olan bilgilerinin toplanması yasa dışı değildir.

AİHM: Mahkeme altıya karşı bir oyla Sözleşme'nin 10. maddesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir. Mahkemeye göre Fin mahkeme ve idaresi, mantıklı, akla yatkın bir karar vermiştir ve devlet uygulamasında taraflar arasındaki adil dengeyi bozucu bir müdahale söz konusu değildir. Finli yetkililer yalnızca bu denli geniş çaplı bir bilginin yayılmasına müdahale etmiş, bilgi sayısı kısıtlanmıştır. Zira mükelleflerin özel hayatlarına saygı gösterilmesi hakkına dikkat edilmesi gerekmektedir. Başvuranların dergisinin kapatılması gibi cezai bir yaptırım uygulanmamıştır. Bu anlamda yapılan müdahaleyi devletin takdir yetkisi kapsamında değerlendiren AİHM, müdahaleyi demokratik bir toplumda gerekli olarak nitelendirmiş ve ihlal kararı vermemiştir. Karar Grand Chamber önüne taşınmış, bu nedenle henüz kesinlik kazanmamıştır.

C. Türk Vergi Sisteminin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyum

İfade özgürlüğü "Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyeti" başlığıyla Anayasa'nın 26. maddesinde şöyle düzenlenmektedir: *"Herkes, düşünce ve kanaatlerini söz, yazı, resim veya başka yollarla tek başına veya toplu olarak açıklama ve yayma hakkına sahiptir. Bu hürriyet resmi makamların müdahalesi olmaksızın haber veya fikir almak ya da vermek serbestliğini de kapsar. Bu fıkra hükmü, radyo, televizyon, sinema veya benzeri yollarla yapılan yayımların izin sistemine bağlanmasına engel değildir.*

Bu hürriyetlerin kullanılması, milli güvenlik, kamu düzeni, kamu güvenliği, Cumhuriyetin temel nitelikleri ve Devletin ülkesi ve milleti ile bölünmez bütünlüğünün korunması, suçların önlenmesi, suçluların cezalandırılması, Devlet sırrı olarak usulünce belirtilmiş bilgilerin açıklanmaması, başkalarının şöhret veya haklarının, özel ve aile hayatlarının yahut kanunun öngördüğü meslek sırlarının korunması veya yargılama görevinin gereğine uygun olarak yerine getirilmesi amaçlarıyla sınırlanabilir.

Haber ve düşünceleri yayma araçlarının kullanılmasına ilişkin düzenleyici hükümler, bunların yayımını engellemek kaydıyla, düşünceyi açıklama ve yayma hürriyetinin sınırlanması sayılmaz.

Düşünceyi açıklama ve yayma hürriyetinin kullanılmasında uygulanacak şekil, şart ve usuller kanunla düzenlenir."

Anayasamız bu özgürlüğü mutlak değil sınırlandırılabilir nitelikte düzenlemiştir. İfade özgürlüğüne yapılan bir müdahale, Anayasa m. 26/2'de yer alan

haklı sebeplerden birine dayanmıyor ve Anayasa'nın 13. maddesindeki koşulları yerine getirmiyorsa ihlal teşkil edecektir.

1. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarının Yorumu

Bu olayda ifade özgürlüğünün, "bilgiyi açıklamak" unsuru bakımından bir ihlal iddiası bulunmaktadır. Başvuranlar, yayıncı bir kuruluş olarak bilgiyi açıklamak özgürlüğüne sahiptirler. 10. maddede basın özgürlüğünden açıkça bahsedilmemektedir. Ancak AİHM, bu maddede ele alınan özgürlüklerin kullanılması bakımından basına özel bir statü tanıyan bir dizi ilke ve kuralı barındıran kapsamlı bir içtihat geliştirmiştir. Bu nedenle basın özgürlüğü 10. madde kapsamında yer almaktadır. AİHM, kamu yararıyla ilgili konuların halkın önünde açıkça tartışılmasına ilişkin olarak basın özgürlüğüne güçlü bir koruma sağlamaktadır.¹⁰⁶⁸

Olayda devlet, mükelleflerin özel hayatlarına saygı hakkının korunması bakımından yayınlanan bilgi sayısının azaltılmasını istemiştir. Bunun haricinde dergiyi kapatmamış, bilgilere genel olarak bir sansür uygulamamıştır. Bunu da bir başka temel hakkın korunması gereği üzerinden gerekçelendirmiştir. Kanımızca demokratik bir toplumda da gerekli olan bu müdahale, başvuruların ifade özgürlüklerine meşru olmayan bir müdahale olarak nitelendirilemez.

2. Türkiye'nin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uyumu

İfade özgürlüğü ve vergilendirme meselesi doktrinimizde pek çalışılmadığı gibi, AYM kararına da konu olmamıştır. Ancak Anayasa Mahkemesinin yakın bir tarihte vermiş olduğu bir bireysel başvuru kararı¹⁰⁶⁹ kanımızca vergi hukukunda sonuç doğurmaya oldukça müsaittir.

Söz konusu olayda başvuru, taşeron firma tarafından işletilen işyerinde çalışan işçinin, Başbakanlık İletişim Merkezine (BİMER) firma ile ilgili yaptığı başvurusu nedeniyle iş akdinin sonlandırılmasının ifade özgürlüğünü ihlal ettiği iddiasına ilişkindir. Başvuran özel bir firmada işçi statüsünde çalışmaktadır. Çalışma koşullarını beğenmediği için BİMER'e gizli bir şikayette bulunmuş, bunun üzerine firma tarafından haklı sebebe dayanılarak işten çıkartılmıştır.

Biz ise konuyu, patronunun vergi kanunlarına muhalefet teşkil eden bir fiilini ilgililere bildiren işçinin işten çıkartılması örneği üzerinden değerlendireceğiz. Yorumlarımız AYM'nin, şikayetin çalışma koşullarına ilişkin değil, vergi kanunlarına muhalefet teşkil eden fiillere ilişkin olması halinde de aynı değerlendirmelerde bulunabileceği hipotezine dayanılarak yapılacaktır. Böyle bir şikayet halinde de AYM

¹⁰⁶⁸ MACOVEI, Monica, a.g.e., s. 17-20.

¹⁰⁶⁹ Bkz. 2013/6829 başvuru numaralı ve 14.04.2016 karar tarihli AYM bireysel başvuru kararı.

pekala başvuruçunun iddialarını Anayasa'nın 26. maddesinde güvence altına alınan ifade özgürlüğü temelinde inceleyebilecektir.

Bu davanın bir diğer önemli noktası, özel bir şirketin fiili dolayısıyla bireysel başvuru yapılmasıdır. Kural olarak özel bir şirkette çalışan bir işçinin işten çıkartılması fiili bireysel başvuru yolu ile Anayasa Mahkemesine taşınabilecek nitelikte değildir. Zira Anayasa'nın 148. maddesine göre Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin "kamu gücü" tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvuru yapılabilir. İşçinin işten çıkartılması fiilinde ise kamu gücünün gerçekleştirdiği bir ihlal bulunmamaktadır. Bu nedenle kamu otoritelerinin sorumluluğu yokmuş gibi görünse de, başvuru konusunun ifade özgürlüğünün korunmasında kamu otoritelerinin üzerlerine düşen yükümlülüğü yerine getirmemelerinden kaynaklanması halinde kamu otoritelerinin sorumluluğu gündeme gelebilecektir.

İfade özgürlüğünün gerçek anlamda ve etkili bir biçimde kullanılabilmesi için devletin "negatif yükümlülüğü" olan müdahale etmeme yükümlülüğünün ötesinde "pozitif yükümlülüğü" de bulunmaktadır. Dolayısıyla **patronunun vergi kanunlarına muhalefet oluşturan fiilini ilgili makamlara bildiren işçi, bu sebeple işten çıkartıldığında Anayasa'nın 26. maddesinde yer alan korumadan yararlanabilecektir.** İşte böylesine bir pozitif yükümlülük ihlali iddiasının varlığı halinde Anayasa Mahkemesi, birey ve toplumun yarışan menfaatleri arasında kamu otoritelerince gözetilmesi gereken dengenin adil olup olmadığını araştıracaktır.

Mahkeme, işçilerin işveren ile arasındaki ilişkide ahlak ve iyi niyet kuralları çerçevesinde hareket etmesi gerektiğini, bu bağlamda meslek sırlarının açıklanması veya işverenin şeref ve itibarına yapılacak bir saldırının haklı fesih nedeni sayılarak meşru kabul edilebileceğini, ancak bu meşruiyet meselesinin herkesin ifade özgürlüğünden yararlanması esası gözetildiğinde işçilerin bir birey olarak Anayasa'nın 26. maddesinde düzenlenen ifade özgürlüğünün korunmasından yararlanması için bir engel olamayacağını söylemiştir.

Patronunun vergi kanunlarına muhalefetini ihbar ettiği için işten çıkartılan işçinin, ifade özgürlüğünün ihlal edildiği iddiasıyla yapacağı olası bir bireysel başvuruda Anayasa Mahkemesi olası şu incelemeleri yapacaktır: İlk olarak kanunilik ölçütünün karşılanıp karşılanmadığı değerlendirilecektir. Ardından meşru amaç araştırması yapılacaktır. Bu anlamda, ifade özgürlüğüne yapılan müdahalenin amacının, başkalarının şöhret veya haklarının korunması kapsamında kaldığından

bahisle, meşru olduğu kabul edilebilecektir. İhlal kararının alınmasında belirleyici olan ölçüt ise demokratik toplumda gerekli olma ve ölçülülüktür.

Bir işçinin, patronunun vergi kanunlarına aykırılık oluşturan fiili dolayısıyla **kamu otoritelerini uyarması kural olarak ifade özgürlüğünün güvencesi altındadır**. Anayasa Mahkemesine göre demokratik toplumda gerekli olma ve ölçülülük kriteri bakımından değerlendirilmesi gereken konular, başvuranın hangi saikle beyanda bulunduğu, beyanın hukuki ve fiili esası, beyan tarzı, beyanın muhtemel yorumları, işverene etkileri ve başvuranın maruz kaldığı yaptırımdır.

Şayet işçi, bu durumu firmanın itibarını sarsacak şekilde aleni olarak kamuoyuna duyurmamış, yalnızca ilgili kamu otoritesine durumu bildirmişse; işçi vatandaşlık hakkını kullanarak kendi insiyatifiyle işverenini ihbar etmişse, kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bir ihbar ve şikayette bulunmamışsa, kural olarak haklı fesih nedeni oluşmayacaktır.

Tüm bu hususları göz önünde bulunduran Anayasa Mahkemesi, başvuru iş akdinin haklı fesih hükümlerince sonlandırılması ile ilgili olarak karar gerekçesinde, başvuru ifade hürriyeti ile işverenin itibarı ve iş ilişkilerinde huzurun temini menfaatleri arasında adil bir denge konusunda ilgili ve yeterli gerekçe sunulmadığını da göz önünde bulundurarak başvuru ifade özgürlüğünün ihlal edildiğine karar vermiştir.

Bu bireysel başvuru kararının ardından rahatlıkla söylenebilir ki patronların, kendisini vergi otoritelerine şikayet eden işçisini işten çıkartmadan önce bir kez daha düşünmesi gerekmektedir.

SONUÇ

Çalışmaya, “Vergi mevzuatımızda AİHS normlarına ve AİHM içtihatlarına aykırı, değiştirilmesi gereken düzenlemeler vardır.” hipotezi ile başlanmıştır. Çalışma süresince vergi mevzuatımızda AİHS normlarına ve AİHM içtihatlarına aykırı, değiştirilmesi gereken azımsanamayacak sayıda düzenleme ve içtihat tespit edildiğinden, çalışma sonucunda bu varsayımımız doğrulanmıştır.

Çalışma kapsamında tarafımızca tespit edilen ve önemli görülen vergiye ilişkin AİHM kararları incelenmiş ve Türk vergi hukuku uygulamasının temel hak ve özgürlüklere ilişkin asgari ölçütler bağlamında AİHM içtihatlarıyla ve AİHS ile ne denli uyumlu olduğu, hangi düzenlemelerin nasıl değiştirilmesi gerektiği, yeni uygulama örnekleriyle birlikte ortaya konulmuştur. Bu konu, ülkemizin AİHM önünde mahkumiyetinin önlenmesi, AİHS ve AİHM içtihatlarına aykırılıkların iç hukukta çözümlenebilmesi açısından önem taşımaktadır.

Çalışma boyunca, mükelleflerin AİHS kapsamında koruma altında bulunan ve AİHM nezdinde ihlalini ileri sürebilecekleri pek çok hakkı bulunduğu tespit edilmiştir. Zira vergisel düzenlemeler çalışma boyunca incelenen davalar çerçevesinde, AİHS kapsamında koruma altında olan, mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, kanuna dayalı cezalandırılma hakkı, çifte yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı, özel ve aile hayatına saygı hakkı, serbest dolaşım hakkı, ayrımcılığa uğramama hakkı, düşünce, vicdan ve din özgürlüğü, ifade özgürlüğü gibi hemen hemen bütün temel hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir.

Görülmüştür ki vergi hukuku uygulamamız, eksikleri olmakla birlikte, AİHS normlarının ve AİHM içtihatlarının çok gerisinde değildir. Anayasamızda yer alan vergilendirme ilkeleri, AİHS standartlarına uygundur. Bu nedenle AİHS ve AİHM içtihatları ile ortaya konan asgari ölçütlerin yakalanarak, bunların üzerine çıkılması zor değildir. Ancak çalışma kapsamında değinilen ve biraz sonra da özetlenecek olan konularda uygulamamızın biraz daha geliştirilmesine, mükellef haklarına ilişkin standartların yükseltilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Zira anayasal güvencelerin vergisel düzenlemelere aktarılmasında sıkıntı olduğunu görülmektedir.

4 kısımdan oluşan çalışmanın ilk kısmında, vergilendirme ve insan hakları konusu ele alınmıştır. Bu kısmın ilk bölümünde konu bakımından önemli olması

dolayısıyla, tarihsel gelişim sürecinde oluşmuş ve sonrasında anayasal normlar haline dönüşmüş vergilendirmenin temel ilkeleri olan; vergilendirmede genellik, genel karşılıklılık, mali güce göre vergilendirme, vergilendirmede adalet, eşitlik ve verginin kanuniliği (öngörülebilirlik ve belirlilik, kıyas yasağı, geriye yürümezlik) ilkeleri altı alt başlık altında ele alınmıştır. Vergilendirme ilkelerine uygun bir biçimde hazırlanmayan vergisel düzenlemeler, mali, iktisadi ve sosyal yönden olumsuz etkiler doğurabilmektedir. Bu bölümde yer alan değerlendirmeler hem evrensel hukuk hem de Türk hukuku göz önünde bulundurularak yapılmıştır.

İlk kısmın ikinci bölümünde yine konu bakımından önemli olması nedeniyle, insan hakları kavramı üzerinde durulmuş, insan hakları kavramının tanımı, tarihi gelişimi, insan haklarının korunmasının önemi ve nitelikleri ana hatlarıyla açıklanmıştır. Geline nokta, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gibi, imzalanan uluslararası sözleşmelerle insan hakları kavramı, soyut bir deyim olmaktan çıkarak somutlaşmış ve ayrıntılı bir içeriğe kavuşmuştur. Artık, temelde yasama, yürütme ve yargı erkleriyle ilişkisi olan insan haklarının, devletlerin meşruiyet kriterlerinden birisi haline geldiğini rahatlıkla söyleyebiliriz. Yine buradaki değerlendirmelerde hem evrensel hukuk hem de Türk hukuku göz önünde bulundurulmuştur.

20. yüzyılda insan haklarının uluslararasılaşmasıyla birlikte, uluslararası boyutta korunması ve denetim mekanizmalarının gelişmesi konusu gündeme taşınmıştır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve getirmiş olduğu denetim mekanizması da bunun en somut örneklerindedir. İkinci bölümde, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin temel özellikleri ve Sözleşme'nin iç hukukumuzdaki yeri, "doğrudan ölçü norm" olarak kullanılabilmesi meselesi de ele alınmıştır. AİHS ile İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi ile ortaya çıkan birtakım temel hak ve özgürlükler somutlaştırılmış ve ilaveten yükümlülüklerini yerine getirmeyen devletleri mahkum edebilecek bir uluslararası mahkemeye işlerlik kazandırılmıştır. Bu Sözleşme'nin en önemli özelliklerinden birisi, bireyleri uluslararası hukukta hak sahibi yapmış olmasıdır. Bu çerçevede bireyler, haklarını ihlal eden devlete karşı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine başvuru yapar hale gelmiştir.

Bu bağlamda üçüncü bölümde de insan haklarına ilişkin yargılama yapan uluslararası bir mahkeme olan Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi üzerinde durulmuş ve Mahkemenin temel özellikleri, gerçekleştirdiği incelemelerin aşamaları, ihlal kararlarının üye ülkeler üzerindeki etkileri ile Uluslararası Adalet Divanı ve Avrupa Birliği Adalet Divanı gibi diğer uluslararası yargı kuruluşlarından farkları irdelenmiştir. AİHM'in kararları ve bu kararlarda belirlenen esaslar, bütün Avrupa ülkelerinde geçerli olan ortak hukuki standartları yansıtmakta olduğundan son derece önemlidir.

AİHS’de yer alan temel hakların ihlal edildiği iddiası üzerine AİHM’in verdiği kararlar bütün üye ülkelerde emsal karar niteliğindedir ve Mahkeme halen kıta ölçeğinde, insan haklarının korunması bakımından yaptırım düzeni en gelişmiş olan yargı sistemine sahiptir.

İlk kısmın son bölümü olan bölümde yine Anayasa’da sayılan temel hak ve özgürlükleri yasama, yürütme veya yargı organlarının işlemleri tarafından ihlal edilen bireylerin başvurdukları olağanüstü bir kanun yolu olarak tanımlanan bireysel başvuru yolu da incelenmiş ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun temel özellikleri ele alınarak ülkemizdeki durum üzerinde durulmuştur.

AİHM dünyanın en güçlü uluslararası yargı organlarından bir tanesidir. Bu durum ulusal hukukta aradığını bulamayan bireylerin bir de şansını AİHM’de denemesine yol açmaktadır. Dolayısıyla AİHM’in iş yükü oldukça fazladır. Avrupa Konseyi bu noktada taraf devletlere önemli görevler atfetmekte, bireylerin Sözleşme’de düzenlenen hak ve özgürlüklerinin ihlali iddialarının ulusal düzeyde etkili bir biçimde ileri sürülebilmesine dikkat çekmektedir. İşte bireysel başvuru da etkili bir iç hukuk başvuru yoludur ve AİHM’in iş yükünü azaltıcı etkiye sahiptir. Günümüzde, temel hak ve özgürlüklerin korunması düşüncesiyle bireysel başvuru, aralarında Türkiye’nin de olduğu pek çok çağdaş ülkenin anayasa yargısı sisteminde kabul edilmiş bir yoldur. Bu sayede hak ihlallerine karşı bireyler korunmuş olmakta ve hukuk devleti ilkesi etkin bir biçimde sağlanabilmektedir. Bireysel başvuru yolunun işlerlik kazanmasıyla Türkiye ile ilgili AİHM önünde bekleyen başvuru sayısı özellikle son üç yılda neredeyse yarı yarıya azalmıştır. Bu durum bireysel başvuru mekanizmasının, gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu bölüm ile çalışmanın birinci kısmı tamamlanmıştır.

Çalışmanın ikinci kısmı, mükelleflerce AİHM ve AYM önünde ihlali en fazla ileri sürülen haklardan biri olan mülkiyet hakkına ayrılmıştır. Vergisel düzenlemeler mükelleflerin mülkiyet hakkına bir müdahale teşkil ettiğinden bu sonuç şaşırtıcı değildir. Bu kısım kendi içinde üç bölüme ayrılmıştır. İlk bölümde AİHS kapsamında mülkiyet hakkı üzerinde durulmuştur. Bu kapsamda, mülkiyet hakkının önemi, uygulanma alanı ve unsurlarına değinilmiştir. AİHM’in “otonom kavramlar doktrini” uyarınca, Sözleşme’de geçen kavram ve terimler, iç hukukta kendilerine verilen anlam, tanımlama ve sınıflandırmalardan tamamen farklıdır. Bu doğrultuda mülkiyet hakkının kapsamı da oldukça geniş kabul edilmektedir. Yine bu bölümde, mülkiyet hakkına müdahaleye izin verilen durumlar ve AİHM’in mülkiyet hakkı ihlali iddiasıyla açılan davaları inceleme yöntemi ele alınmıştır. Bu doğrultuda inceleme aşamasında dikkate alınan ölçütler ve “üç kural analizi” üzerinde durulmuştur.

İkinci kısmın ikinci bölümünde AİHM'in vergilendirmeye ilgili olarak mülkiyet hakkına ilişkin kararları oldukça kısa bir şekilde özetlenmiş ve bu kararlardan tarafımızca çıkartılan on ilke tespit edilmiştir. Sistematik bir biçimde, AİHM kararları bu ilkeler altında tasniflenmiştir.

İkinci kısmın son bölümü olan üçüncü bölümde ise Türk vergi sisteminin, ikinci bölümde ortaya konan AİHM içtihadına uyumu ele alınmıştır. Bu bölümde ikinci bölümde özet olarak değinilen AİHM kararları yorumlanmış ve her dava özelinde Türk vergi sisteminin değerlendirilmesi yapılmıştır. Mevzuatımızın AİHM içtihadına uygunluğu, değiştirilmesi gereken düzenlemeler ve mevzuatımızın AİHM içtihadından ileri olan düzenlemeleri bu bölümde yer almaktadır. Bu değerlendirmelerin ardından ikinci kısım tamamlanmıştır.

Üçüncü kısım, mükelleflerce AİHM ve AYM nezdinde en çok ihlal iddiasında bulunulan diğer bir hak olan ve hukukun üstünlüğü ilkesinin en temel unsuru olarak kabul edilen adil yargılanma hakkına ayrılmıştır. Sözleşme kapsamında yer alan hak ve özgürlüklerin korunması açısından vazgeçilmez bir rolünün bulunması bu hakkı son derece önemli bir konuma taşımaktadır. Yine burada da mülkiyet hakkına ilişkin Kısımda takip edilen sıraya paralel olarak ilk bölümde AİHS kapsamında adil yargılanma hakkına yer verilmiştir. Bu kapsamda, adil yargılanma hakkının önemi, uygulanma alanı, vergisel uyumsuzluklar bakımından uygulanma kabiliyeti ve unsurları ele alınmıştır. Vergi uyumsuzluklarının adil yargılanma hakkının korumasından yararlanıp yararlanamayacağı meselesi son derece ayrıntılı ve tartışmalı bir konu olduğundan bu bölümde ayrı bir başlık altında incelenmesi tercih edilmiştir.

Üçüncü kısmın ikinci bölümünde ise AİHM'in adil yargılanma hakkına ilişkin kararları incelenmiştir. Yine burada kararlar oldukça özet bir biçimde ele alınmıştır. Bu kararlar tasniflenmiş ve on ilke tespit edilmiştir.

Üçüncü bölümde ise ikinci bölümde incelenen kararların yorumu ve Türk vergi yargı sisteminin AİHM içtihatlarına uyumu üzerinde durulmuştur. Mevzuatımızın AİHM içtihadına uygunluğu, değiştirilmesi gereken düzenlemeler ve mevzuatımızın AİHM içtihadından ileri olan düzenlemeleri bu bölümde yer almaktadır. Burada, AYM'nin AİHM içtihadından ayrılarak, mükelleflerin salt vergi uyumsuzlukları bakımından da bu haktan faydalandırılması yönünde görüş bildirmiş olması oldukça önemli bir konudur. Konunun detaylarına bu bölümde yer verilmiştir.

Çalışmanın son kısmı olan dördüncü kısım diğer insan haklarına ayrılmıştır. Bu bölümde mükellef haklarıyla bağlantılı olarak vergisel uyumsuzluklar bakımından gündeme gelebilecek olan temel hak ve özgürlükler tek tek incelenmiştir. Vergisel

düzenlemeler yalnızca mülkiyet ve adil yargılanma hakkıyla ilişkili bulunmamaktadır. Bunlar dışındaki birtakım temel hak ve özgürlükler de mükellef hakları bakımından önem taşımaktadır. Mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkına kıyasla, vergisel düzenlemeler bakımından daha az sayıda uyuşmazlığa konu olan bu hak ve özgürlükler, tezin dördüncü kısmında toplu olarak ele alınmıştır.

Dördüncü kısım kendi içerisinde beş bölüme ayrılmaktadır. İlk bölüm kanuna dayalı cezalandırılma hakkına (suç ve cezaların kanuniliği ilkesi) ilişkindir. Bu ilke, haklar ve özgürlükler bakımından bireyi, kamu otoritelerinin keyfi tutumlarına ve uygulamalarına karşı korumakta olup bu Bölümde öncelikle AİHS kapsamında kanuna dayalı cezalandırılma hakkı ele alınmış, bu kapsamda hakkın önemi, uygulanma alanı ve unsurları, lehe olan kanununun uygulanması incelenmiştir. Bir hak ihlali iddiasının AİHS'in kanuna dayalı cezalandırılma hakkına ilişkin olan 7. maddesi kapsamında incelenebilmesi için ortada ceza hukuku anlamında bir suç veya cezanın bulunması gerekmektedir. Zira 7. madde sadece suç ve suç karşılığında verilen cezaları kapsamına alan bir düzenlemedir. Bu anlamda kabahatler, düzenlemenin kapsamı dışında kalmakla birlikte, **otonom kavramlar doktrini** uyarınca iç hukukta yapılan sınıflandırmaların bir öneminin olmadığı, bu nedenle iç hukukta kabahat olarak sınıflandırılan eylemlerin AİHM tarafından, suç olarak nitelendirilebilmesi ve kapsama dahil edilebilmesinin mümkün olduğu unutulmamalıdır. Bu konunun, vergi kabahatlerine ilişkin olan boyutuna çalışma kapsamında ayrıntılı olarak değinilmiştir.

Ardından, AİHM'in kanuna dayalı cezalandırılma hakkına ilişkin kararları özet olarak ele alınmış ve iki ilke tespit edilmiştir. Son olarak, bu kararlar yorumlanmış ve Türk vergi sisteminin AİHM içtihatlarına uyumu değerlendirilmiştir. Mevzuat ve uygulamamızın AİHM içtihatları doğrultusunda değiştirilmesi gereken hususları ve AİHM içtihadından daha ileri olan uygulama ve düzenlemeler bu kısımda irdelenmiştir.

İkinci bölüm, çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkına ayrılmıştır. Bu ilke gereğince, bir kişi hakkında bir fiilden dolayı daha önce dava açılmışsa artık başka bir dava açılmaz, daha önce dava açılmış ve kesin hükümle sonuçlanmışsa yine artık başka bir dava açılmaz. Usulüne uygun olarak yargılanıp mahkum olmuş veya beraat etmiş olan kimsenin aynı fiilden dolayı tekrar yargılanmaması bütün çağdaş devletler tarafından kabul edilmiş bir ilke olup aksi bir durumun, adalet duygusunu zedeleyeceğine ve kamu düzenini bozacağına kuşku yoktur. Bu ilkenin adil yargılanma hakkının bir uzantısı olduğunu da rahatlıkla söyleyebiliriz.

Bu bölümde önce AİHS kapsamında çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkı incelenmiş, bu kapsamda hakkın önemi, uygulanma alanı ve unsurları ele alınmıştır. Ardından AİHM'in çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkına ilişkin kararları özet olarak ele alınmış, son olarak da tespit edilen iki ilke kapsamında Türk vergi sisteminin AİHM içtihatlarına uyumu değerlendirilmiştir. Türkiye, bu hakkın da yer aldığı 7 Nolu Protokol'ü imzalamıştır. Ancak iç hukuktaki onay prosedürünü henüz gerçekleştirmediğinden, mükelleflerce bu hakkın gerek AYM önünde bireysel başvuru kapsamında, gerekse de AİHM önünde ileri sürülebilirliği meselesi oldukça tartışmalıdır. Bu tartışmalara ve bizim görüşümüze çalışmada ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Zira vergi kaçakçılığı fiilinin iç hukuktaki yaptırımlarının, mükelleflerin çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirmeler için de öncelikle 7 Nolu Protokol'ün mükelleflerce ileri sürülüp sürülememesi meselesinin çözüme kavuşturulması gerekmiştir.

Dördüncü kısmın üçüncü bölümünde özel ve aile hayatına saygı hakkı yer almaktadır. Bu hak, geniş bir yelpazeyle, özel hayat, aile hayatı, konut ve yazışmalar gibi pek çok kişisel konuya saygı gösterilmesini gerekli kılmaktadır. Bu bölümde öncelikle AİHS kapsamında özel ve aile hayatına saygı hakkı incelenmiş, hakkın önemi, uygulanma alanı ve unsurları ile özel ve aile hayatına saygı hakkına müdahaleye izin verilen durumlar üzerinde durulmuştur. Ardından, AİHM'in vergiye ilişkin olarak özel ve aile hayatına ilişkin kararları özetlenmiş ve beş ilke tespit edilmiştir. Son olarak da Türk vergi sisteminin AİHM içtihadına göre değişmesi gereken veya bu içtihattan daha ileri olan uygulama ve düzenlemelerine yer verilmiştir.

Dördüncü bölüm serbest dolaşım hakkı ve ayrımcılığa uğramama hakkına ayrılmıştır. Bu bölümde öncelikle AİHS kapsamında serbest dolaşım hakkı incelenmiş ve hakkın önemi, uygulanma alanı ve unsurları ile hakka müdahaleye izin verilen durumlar tespit edilmiştir. Ardından AİHM'in vergilendirmeye bağlantılı olarak serbest dolaşım hakkına ilişkin karar özetlerine yer verilmiştir. Son bölümde ise Türk vergi sisteminin AİHM içtihadı karşısında değerlendirilmesi yapılmıştır.

Yine bu bölümde ayrımcılığa uğramama hakkı yer almaktadır. AİHS'in sözleşmecî devletler tarafından sağlanıp korunmasını hedeflediği hak ve özgürlükler Sözleşme'nin 1. maddesinde belirtildiği üzere "herkes" için geçerli olduğundan, hak ve özgürlüklerin kullanılmasında ve bunlardan yararlanmada bireyler arasında ayırım yapılması yasaktır. Ayrımcılık yasağına ilişkin olan 14. maddenin yasakladığı ayırım, "objektif ve makul nedene dayanmayan" yani "meşru olmayan" ayırımdır. Bu

Bölümde ilk olarak AİHS kapsamında ayrımcılığa uğramama hakkı ve bu kapsamda hakkın önemi, uygulanma alanı ve unsurları ele alınmıştır. Ardından AİHM'in ayrımcılığa uğramama hakkına ilişkin kararları irdelenmiş ve bu kararlar doğrultusunda beş ilke tespit edilmiştir. Beşinci bölümde son olarak, Türk vergi sisteminin AİHM içtihatlarına uyumu incelenmiştir.

Tezin dördüncü kısmının beşinci bölümünde düşünce, vicdan, din özgürlüğü ve ifade özgürlüğü incelenmiştir. Düşünce, vicdan, din özgürlüğüyle ilgili olarak öncelikle bu hakkın önemi, uygulanma alanı, unsurları ve hakka müdahaleye izin verilen durumlar belirtilmiştir. Ardından AİHM'in vergi konusunda düşünce, vicdan ve din özgürlüğüne ilişkin olan kararları kapsamında, bir ilke tespit edilmiştir. Her ne kadar uyuşmazlık çıkarma noktasında vergi ve din konusunun birbirinden uzak olduğu düşünülse de aslında öyle değildir. Gerek dini toplulukların farklı vergilendirme rejimine tabi tutulması, gerek bireylerin dini kurumlara yaptıkları bağışların durumu gerekse de mükelleflerin dinini açıklamaya zorlanması hususunda AİHM önüne gelmiş ve çalışma kapsamında incelenmiş uyuşmazlıklar bulunmaktadır. Bu Bölümde son olarak da, Türk vergi sisteminin AİHM içtihatlarına uyumu değerlendirilmiştir.

İfade özgürlüğü ise AİHS'den kaynaklanan başka hakların korunması açısından da önem taşımaktadır. Bu hakka ilişkin olmak üzere ilk olarak, AİHS kapsamında ifade özgürlüğü; önemi, uygulanma alanı, unsurları ve müdahaleye izin verilen durumlar çerçevesinde incelenmiştir. İkinci olarak, AİHM'in ifade özgürlüğüne ilişkin kararları tespit edilmiş ve bu kapsamda bir ilke belirlenmiştir. Vergilendirme ve ifade özgürlüğü bağlamında AİHM nezdinde görülmüş dava sayısı yok denecek kadar azdır. Ancak yine de uyuşmazlık çıkarma noktasında gündeme gelebilecek bir hak olduğu için değinmekte fayda görülmüştür. Vergilendirme ile ilgili olarak gerçekleştirilen işlemler mükelleflerin bilgi alma ve bilgiyi açıklama özgürlüklerine yöneldiği takdirde ihlal söz konusu olabilmektedir. Son olarak da Türk vergi sisteminin AİHM içtihadına uyumu ele alınmıştır.

İncelenen tüm bu AİHM başvuruları kapsamında, bu davalardan çıkartılan sonuçlar doğrultusunda Türk vergi hukuku uygulamasının AİHM içtihatlarıyla ve AİHS ile örtüşen ve örtüşmeyen yönleri aşağıda; mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı ve diğer haklar olmak üzere üç başlık altında özetlenmektedir:

1. Mülkiyet Hakkı

İlk olarak Türk vergi sisteminin, mülkiyet hakkına ilişkin AİHM içtihatları karşısında değerlendirmesini yapmak istiyoruz. Bu kapsamda öncelikle, vergisel düzenlemelerin aleni, öngörülebilir, belirli olması ve birbiriyle çelişen mevzuat

hükümlerinin bulunmaması ilkesi altında yer alan tartışmalara değinmek gerekmektedir. Gerçekleştirdiğimiz incelemeler neticesinde, vergisel düzenlemelerin aleniliği konusunda AİHM içtihatları ile AYM içtihatlarının birbirinden farklı olduğunu, sistemimizde AİHM içtihatlarının asgari koşullarının sağlanmakta ve hatta mükellefler bakımından daha iyi, daha geniş bir hukuki güvenlik sağlanmakta olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz. Bu anlamda ilgili hükümlerde AİHS kapsamında bir değişiklik yapılmasına gerek yoktur.

Anayasa'nın 35. maddesi, **mülkiyet hakkının yalnızca kanunla sınırlanabileceğini** hükme bağlamaktadır. Dolayısıyla Türk vergi sisteminde vergisel düzenlemeler aracılığıyla mülkiyet hakkına getirilecek sınırlamalar mutlaka şekli anlamda kanunla yapılmalıdır. Tüzük veya yönetmelik hükmüyle bir sınırlama getirilmesi mümkün olmadığı gibi olağan dönemlerde kanun hükmünde kararname ile de herhangi bir sınırlama getirilemez. Kanun dışında bir hukuk normu ile mülkiyet hakkına getirilebilecek bir sınırlama, sınırlamada kamu yararı olsa dahi, Anayasa'nın 35. ve 13. maddesine aykırılık oluşturacaktır. Bu doğrultuda mülkiyet hakkına müdahale söz konusu olduğunda öncelikle, müdahaleye yetki veren bir kanun hükmünün olup olmadığına bakılmaktadır. Anayasa'nın 35. maddesinde yer alan düzenlemeye paralel olarak, verginin kanuniliği ilkesinin de düzenlendiği vergi ödevine ilişkin Anayasa'nın 73. maddesinde de vergisel yükümlülüklerin aleniliği, hukuki belirliliği ve öngörülebilirliği sağlanmaya çalışılmış, kanunun kalitesine de önem verilmiştir.

Oysaki AİHS normları ve AİHM içtihatları, kanun altı vergisel düzenlemelerle mülkiyet hakkına sınırlama getirilmesine engel değildir. Çünkü AİHM, hukukiliği geniş yorumlayarak, kanunların altında yer alan düzenlemelerin, istikrar kazanmış yargı kararlarına dayanan içtihat yoluyla geliştirilmiş ilkelerin ve hatta örf ve adet hukukunun da hukukilik şartını sağladığını kabul etmektedir. Zira AİHS, hem Kıta Avrupası hukuk sisteminin uygulandığı ülkelerde hem de Anglo Sakson hukuk sisteminin geçerli olduğu ülkelerde uygulandığı için AİHM, hukuku; organik, şekli anlamda değil maddi anlamda değerlendirmektedir. Common-law hukuku geleneğinden gelenler, çeşitli yasakları içtihat yoluyla da koyabilmektedirler. Dolayısıyla AİHM'in bunları da içerecek şekilde yorumlama yapmaktadır.

Vergisel düzenlemelerin öngörülebilirliği konusunda AİHM'in tüzel kişiler bakımından geliştirmiş olduğu içtihat uyarınca, tüzel kişilerin mevzuata hakimiyet konusunda gerçek kişilere göre daha fazla sorumluluk sahibi olmaları gerekmektedir. Çünkü tüzel kişiler gerçek kişilere kıyasla, profesyonel yardım alma konusunda daha fazla imkâna sahiptir. Mevzuatımızın konuya yaklaşımı da AİHM

içtihadı ile uyumludur. Tacir olmanın hükümlerini gösteren TKK m. 18'in 2. fıkrasında yer alan *"Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir."* hükmü, tacir olmayan kişilere kıyasla tacirlere iş hayatlarında daha dikkatli ve özenli davranma yükümlülüğünü getirmektedir. Bu bağlamda mevzuat konusunda profesyonellerden yardım alma hususunun da basiretli davranma yükümlülüğü kapsamında kabul edilebileceği görüşündeyiz.

Vergisel düzenlemelerin aleni, öngörülebilir, belirli olması ve birbiriyle çelişen mevzuat hükümlerinin bulunmaması ilkesi altında önem teşkil eden bir diğer mesele de **yüksek mahkemelerin içtihat değişikliği** noktasında karşımıza çıkmaktadır. AİHM içtihadı uyarınca, yüksek mahkemeler bir içtihat değişikliğine gidecekse, buna neden ihtiyaç duyduğunu mutlaka kararında belirtmelidir. Aksi durumda, belirsizlik ortamının doğal bir sonucu olarak hukuki güvenlik ilkesi zedelenecektir. Aynı şekilde vergi idaresinin de mükellef lehine yorum ilkesi çerçevesinde, bu hususu göz önünde bulundurarak işlemde bulunması önem taşımaktadır.

Ardından, mükellefe yüklenen **vergilerin mali güç ölçütüne uygun olarak belirlenmesi** ilkesi konusunda mevzuatımızın mükellefler bakımından yeterli korumayı sağladığı sonucuna ulaşılmıştır. AİHM, % 98 oranına ulaşan vergileri, mükelleflerin mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendirmiştir. Vergi sistemimiz açısından konuyu değerlendirdiğimizde, böylesine bir vergi oranının öngörülmesi halinde ilgili hükmün, Anayasa'nın 13, 35 ve 73. maddesinin 1. fıkrasında yer bulan mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık nedeniyle iptali mümkün görünmektedir. Zira söz konusu % 98 oranlı bir verginin mali güce göre alınan bir vergi olduğunu söylemek mümkün değildir. Hakkı neredeyse ortadan kaldıran % 98 oranındaki verginin alınmasına ilişkin böylesine bir düzenleme, mükelleflerin mali güçleri ile orantılı olmadığı gibi, kamu yararını sağlama işlevine de hizmet etmemektedir. Sistemimizde, AİHM içtihatları kapsamında yüksek olarak değerlendirilebilecek bir dolaysız vergi bulunmadığını söyleyebiliriz.

Daha sonra, vergi para cezalarının mükelleflerin mali durumları üzerinde aşırı bir yük yaratmaması ilkesi üzerinde durulmuştur. Vergi para cezalarının ölçülülüğü bakımından sistemimizde AİHS normları ve AİHM içtihatları ile uyumsuz olan ve değiştirilmesi gereken birkaç düzenleme bulunmaktadır. Öncelikle belirtmeliyiz ki, vergi ziyayı ve usulsüzlük kabahatlerinin, vergi kanunlarına aykırı davranışların önlenmesi noktasında elverişli birer araç olduğu konusunda fazla tartışma olmamakla birlikte, ölçülülük ilkesinin diğer alt ilkeleri olan gereklilik ve orantılılığı sağlamaya elverişli olup olmadıkları konusu tartışmalıdır. Özellikle **vergi ziyasında kayba uğratılan verginin bir veya üç katı olarak uygulanan yaptırımın**

ölçülülük ilkesine uygunluğu, üzerinde durulması gerekli bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

VUK m. 344/1 uyarınca 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmektedir. AYM tarafından iptal edilen eski düzenleme ise şöyleydi: *“Bu ceza ziya uğratılan verginin bir katına, bu verginin normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanun’un 112. maddesine göre ziya uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur.”* Görüldüğü üzere söz konusu kural, eski düzenlemenin aksine, para değerindeki erimeyi dikkate almamaktadır. Mevcut düzenleme, vergi idaresince birisinin farkına geç varılması halinde olduğu gibi, aynı tarihte işlenmiş olan iki kabahate farklı tarihlerde yaptırım uygulanması durumunda aynı kabahate eşit olmayan ceza uygulamasını ortaya çıkarmaktadır. Bu hüküm, **para değerindeki erimeyi dikkate almaması** nedeniyle hem eşitlik ve hem de ölçülülük ilkesine aykırıdır. Bu unsura da dikkat edilerek eski düzenlemeye benzer bir düzenlemenin getirilmesi yerinde olacaktır.

Usulsüzlük kabahatlerinde ise vergi ziyaidan farklı olarak mükellef veya sorumlu hakkında uygulanacak olan cezalar maktu olarak belirlenmiştir. Her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılan bu cezalar bizce makuldür. Ayrıca usulsüzlükte mükellef hakkında bir takvim yılında kesilebilecek cezanın üst sınırının ne olduğuna ilişkin düzenlemeler de mevcuttur. Böyle bir düzenleme mükellefin ekonomik durumunun ağır bir yük altında bırakılmasının önüne geçilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla usulsüzlük yaptırımının bu yönden ölçülü olduğunu söyleyebiliriz.

Ancak usulsüzlükler bakımından da ölçülülük ilkesine aykırı olan bir durum bulunmaktadır. VUK m. 352 uyarınca genel usulsüzlük kabahati, birinci derece ve ikinci derece olarak ikiye ayrılmıştır. Genel usulsüzlük cezalarını düzenleyen VUK’a bağlı cetvel mükellefleri çeşitli gruplara ayırmaktadır. Bu nedenle **aynı usulsüzlük kabahatini işlemiş olan mükellefler sırf farklı gruplarda yer almaları nedeniyle farklı yaptırımlara maruz kalmaktadır**. Böylesine bir gruplandırma eşitlik ve ölçülülük ilkelerine aykırıdır. Zira her ne kadar kanun koyucunun mükelleflerin mali güçlerini dikkate almak suretiyle bir düzenleme yapma amacı güttüğü söylenebilirse de, böyle bir gruplandırma her şart ve koşulda doğru sonucu vermeyebilecektir. Mükellef gruplarının mali durumları, çoğu değişik etkene bağlı olarak veya dönemsel olarak değişebilmektedir. Aynı durum VUK mükerrer m. 355’de de vardır. Burada da

bilgi vermekten çekinen mükellefler farklı gruplandırmalar kapsamında değişen oranlarda para cezasına çarptırılmaktadır. Yine bu da ölçülülük ilkesine aykırıdır.

Vergi para cezaları bakımından uyguladığımız ölçülülük testi neticesinde, vergi ziyaına kaçakçılığa neden olan fiillerle sebebiyet verilmesi halinde mükellef hakkında misli para cezası uygulanmasının da problemlili olduğu sonucuna ulaştığımızı belirtmeliyiz. Vergi ziyaında, mükellef devleti ne kadar vergi kaybına uğrattıyorsa, kendisinden ilave olarak o kadar vergi ziyayı cezası alınmaktadır. VUK m. 344/2 uyarınca ise kaçakçılığa sebep olan bir fiil ile vergi kaybı yaratılmışsa ceza kayba uğrattığı verginin üç katı olarak uygulanmaktadır. Misli cezanın kabul edilmesinde, uyarı amacının dışında en temel amaç, kamu zararının giderilmesidir. Ancak idarenin yapacağı tarhiyatlar ile gecikme faiziyle birlikte alacağına kavuşabileceği göz önüne alındığında, misli şekilde yapılan uygulamanın kamunun zararını giderme fonksiyonuna hizmet ettiğini söylemek pek mümkün değildir. Mükellefin, vergi kanunlarına aykırı davranarak elde ettiği ekonomik kazanım, devlet tarafından faiziyle birlikte geri alınmaktadır. Bu da açıkça kamu zararının karşılanması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bundan sonrasında uygulanacak olan cezanın ölçülü olması gerekmekte olup en temel olarak muhataba yüklenen yükün muhatap bakımından ağır bir yük oluşturmamasına dikkat edilmelidir. Bu bağlamda **verginin yanında verginin üç katı tutarında bir para cezasının uygulanması, vergi mükellefleri üzerinde katlanılması zor ağır sonuçlar doğurmaya oldukça müsaittir.** Ancak ülkemizde vergi kayıp ve kaçakçı oranının oldukça yüksek olduğu göz önünde bulundurulduğunda, misli ceza uygulamasının, önleme işlevi kapsamında ölçülü olarak kabul edilmesi gerekmektedir. İlâveten, tıpkı bazı usulsüzlük fiillerinde olduğu gibi, vergi ziyaında da kanunen öngörülen bir üst sınır olması gerekmektedir. Üst sınırın belirlenmesinin kolay bir iş olmadığı kabul edilmekle birlikte, kanun koyucunun yükümlü psikolojisi ve ceza tutarlarının ekonomik caydırıcılık derecesini dikkate alarak bir belirleme yapabileceği düşünmekteyiz. Böylelikle hem daha ölçülü bir sistem getirilmiş olacak hem de usulsüzlüğe ilişkin hükümlerle birlik sağlanacaktır. Zira üst sınırın olmaması, mükelleflerin ekonomik hayatlarına son verecek ve tahsili imkânsız hale getirecek kadar yüksek miktarlarda ceza uygulanabilmesine sebep olabilmektedir.

Vergi kaçakçılığı fiiline iştirak edenler hapis cezasına ilave olarak, VUK m. 344/2 uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası ile cezalandırılmaktadır. Kanaatimizce ölçülülük ilkesi çerçevesinde **iştirakçiler bakımından hapis cezası yeterlidir.** Mevcut durumda idare, faiziyle birlikte vergi aslını ve üç kat vergi ziyayı cezasını asıl

failden tahsil etmektedir. Bu nedenle iştirakçiden de tekrar vergi ziyayı cezası istenmesi ölçülü bir uygulama olarak kabul edilemez.

Bunun dışında, daha önce bir kabahat işleyip ceza alan bir mükellefin, belirli bir süre içinde yeniden bir kabahat işlemesi durumunda daha ağır bir ceza almasını sağlayan ve VUK m. 339'da düzenlenen **tekerrür** adı verilen uygulama da kimi zaman mükelleflerin mali durumları üzerinde ağır bir yük oluşturmaktadır. Özellikle vergi ziyayı cezasının % 50 oranında arttırılarak uygulanması mükellefleri mali açıdan zor durumda bırakmaya son derece müsaittir. Tekerrüre esas olan cezanın miktarına yani, düşük tutarlı ya da yüksek tutarlı olmasına bakılmaksızın, salt daha önce işlenmiş olan fiile bağlı kesinleşmiş bir ceza bulunduğundan bahisle ikinci ve sonraki fiiller nedeniyle kesilecek olan cezaların belli oranlarda arttırılmasını öngören bu hüküm adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olmadığı gibi ölçülü de değildir. Bu nedenle, ikinci ve sonraki fiiller nedeniyle kesilecek olan vergi ziyayı cezalarının, tekerrüre esas teşkil eden vergi ziyayı cezasının miktarı ile doğru orantılı şekilde artan oranlı bir tarifeye göre arttırılmasını öngören yeni bir düzenleme daha yerinde olacaktır. Eğer böylesine bir değişim yapılamıyorsa en azından, her iki kabahat fiili için de beş sene içinde tekrarın aranması ve tekerrür halinde de cezanın maksimum % 25 oranında arttırılmasının, mükellef hakları bakımından daha doğru bir uygulama olacağı kanaatindeyiz.

Yine mülkiyet hakkına ilişkin olmak üzere, vergi güvenlik tedbirlerinin makullüğü konusunda mevzuatımızda AİHS normları ve AİHM içtihatları ile uyumlu olan düzenlemeler olduğu kadar, uyumlu olmayıp değişmesi gereken düzenlemeler de bulunmaktadır. Öncelikle mevzuatımızda, AİHM'in makul ve elverişli bir vergi güvenlik tedbiri olarak kabul etmediği, hazinenin önalım yetkisi gibi bir uygulamanın bulunmadığını belirtmeliyiz. Mülkiyet hakkının korunması bakımından da böyle bir yetkinin mevzuatımızda olmaması son derece yerindedir.

Hazinenin önalım yetkisini, mükellefin mülkiyet hakkının ihlali olarak değerlendiren AİHM, bir başka davada vergi idaresinin vergi borcunun tahsili amacıyla **3. kişinin elinde bulunan malın hacedilip satılmasını mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirmemiş** ve müdahalenin orantılılık şartını sağladığına karar vermiştir. Zira Mahkeme tarafından, ticari faaliyetle uğraşanların ticari risklerini en aza indirmeleri konusunda gereken tedbirleri almaları, almamaları halinde ise bunun sonuçlarına katlanmaları gerektiği hususunun altı çizilmiştir. Dolayısıyla eğer bir şirket, bedeli tam olarak ödenmemiş bir malı borçluya gönderir ve onun zilyetliğinde kalmasına müsaade ederse, buradaki ticari riski, yani bedelin tam olarak ödenmemesini, kabul etmiş demektir.

AİHM'in bu davada vermiş olduğu karara, hukukun genel ilkeleri kapsamında, katılmadığımızı belirtmeliyiz. Bizce, tacirlerin basiretli davranmaları gerekliliği dahi, alacaklının malının haczedilmesini haklılaştırılmamalıdır. Mevzuatımız uyarınca da tacirler basiretli davranmalıdırlar. Ancak mevzuatımız vergi borcunun tahsili amacıyla 3. kişinin malının haczine imkân vermemektedir. Türk vergi sisteminde, borçlunun zilyetliğinde ancak mülkiyeti başkasında bulunan bir mal için haciz sırasında istihkak iddiasında bulunma imkânı vardır. Eğer bu iddia da tahsil dairesince haklı bulunursa, o mal üzerinde haciz gerçekleştirilememektedir. Dolayısıyla amme alacağı olduğu gerekçesiyle borçlu zilyetliğinde olan her malın haczedilmesi mümkün değildir. Bu durum genel hukuk ilkeleri ile uyumlu olup mükellefler bakımından AİHM içtihadından daha yüksek bir koruma getirmektedir.

Vergi güvenlik tedbirlerinin makullüğü konusunda mevzuatımızda AİHS normları ve AİHM içtihatları ile uyumlu olmayıp değişmesi gereken bir düzenleme bulunmaktadır. AATUHK m. 35 f. 2'de **limitet şirket ortağının şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu oldukları** ifade edilmektedir. Müteselsil sorumluluğun amacı, kamu alacaklarının hızlıca tahsili ve pay devrinin kötüye kullanımının önlenmesidir. Bu anlamda bakıldığında müessesenin getirilme amacı kamu yararına olup meşrudur. Ancak unutulmamalıdır ki, meşru amacı sağlamaya yönelik olarak kullanılan her araç her zaman meşru olarak kabul edilemeyebilir. Bu doğrultuda kullanılan aracın elverişli, gerekli ve orantılı olmasına da dikkat edilmelidir. AATUHK m. 35/2'de düzenlenen bu müteselsil sorumluluk kapsamında ilk değerlendirilmesi gereken husus, eski ortağın yeni ortağın işlemlerini kontrol etme hak ve yetkisine sahip olup olmadığıdır. Bu soruya verilen yanıt olumsuz olmaktadır. Diğer taraftan devralan şahıs önceden şirketin borcu olduğunu bilerek hisseyi devralmaktadır. Zaten aynı sorunla ilgili, kanuni temsilci açısından **amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmasına ilişkin olan düzenleme** de Danıştay 4. Dairesi'nin itirazı sonucunda Anayasa Mahkemesi tarafından **Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bulunarak iptal edilmiştir.** (AYM, E. 2014/144, K. 2015/29 ve 19.03.2015 tarihli kararı) Dolayısıyla söz konusu bu tedbirin elverişli bir tedbir olduğunu söylemek oldukça zordur. İkinci olarak, uygulamada devlet, sorumluluk müessesesini seçime bağlı olarak uygulama olanağına sahip olduğundan, önlemin gerekli olduğu da söylenemez. Son olarak önlem orantılı da değildir. Çünkü devlet, daha az sınırlama

getiren bir takım mekanizmalar vasıtasıyla da alacağına kavuşma imkânına sahiptir. **Şayet, eski ortağa yeni ortağın işlemlerini kontrol etme hak ve yetkisi verilirse,** bu takdirde müteselsil sorumluluk aracı, meşru amacı gerçekleştirme konusunda **orantılı ve elverişli olacaktır.**

Vergi borcunun güvenceye alınması amacıyla gerçekleştirilen bir diğer uygulama da haciz işlemidir. AİHM, mükellefin vergi borcu nedeniyle, **borçtan bir hayli fazla değere sahip bir malı üzerine haciz konmasını** haklı olarak **orantısız** bulmuş ve yapılan müdahalenin mülkiyet hakkına aykırılık teşkil ettiğine karar vermiştir. Mevzuatımız da vergi borçlusu olan mükellefin taşkın hacze karşı korunmasına imkân tanımaktadır. AATUHK'un 54. maddesinin 2 numaralı bendinde, ödeme süresi içerisinde ödenmeyen amme alacağının cebren tahsiline ilişkin olmak üzere, amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilebileceği hükme bağlanmıştır. Yine hacze ilişkin olan 62. maddede de, tahsil dairesince amme alacağına yetecek miktardaki menkul, gayrimenkul, alacak ve haklar üzerinde haciz yapılması öngörülmüştür. Bu iki madde, borçtan az miktarda haciz işlemi yapılmasını engellemek, amme alacağını korumak için getirilmiş gibi görünse de, aynı şekilde borçlu mükellefi de koruduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Vergisel düzenlemelerin geriye yürütülebilmesi de mülkiyet hakkı bahsinde değinilmiş olan önemli bir konudur. Anayasada vergisel düzenlemelerin geçmişe yürütülemeyeceğine ilişkin bir düzenleme bulunmadığından zaman zaman kimi ekonomik gerekçelerle, vergi düzenlemelerinin geçmişe yürütülmesine tanık olunabilmektedir.

AİHS, vergi hukukunda geçmişe etkili düzenleme yapılmasını ne yasaklamakta ne de buna imkân tanımaktadır. AİHM'in görüşü de mevzuatımıza ve uygulamamıza uygun olarak, vergisel düzenlemelerin gerekli hallerde geriye yürütülebileceğine ilişkindir. AİHM, vergi hukukunda geçmişe etkili olacak şekilde yapılan düzenlemelerin, hukuki güvenlik ilkesini ihlal edip etmediği araştırmasını yaparken her olayı kendine özgü koşulları çerçevesinde değerlendirmekte ve hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmediği hallerde geçmişe etkili vergi düzenlemelerinin mülkiyet hakkı ihlali teşkil etmediğine karar vermektedir.

Mülkiyet hakkıyla ilgili olarak bir diğer mesele de **mükellefe yapılan vergi iadesinde faiz uygulanması** noktasında ortaya çıkmaktadır. Genel olarak bakıldığında mevzuatımızın her geçen gün AİHM içtihadı ile uyumlu hale getirilmeye çalışıldığını gözlemlemekteyiz. Mükelleflerin vergiye ilişkin ödevlerini zamanında ve gereği gibi yerine getirmemeleri nedeniyle ödemeleri gereken verginin zamanında

tahakkuk ettirilmemesi devlet bakımından zarar olduğu kadar, aynı şekilde, yersiz olarak alınan bir vergi de mükellefler bakımından bir zarar teşkil etmektedir. Her iki durumda da açık bir yasa hükmü olmasa dahi, hukuk devleti ilkesi uyarınca, zararın tazmin edilmesi, yani ilgisine faizin ödenmesi gerekmektedir. Vergi mevzuatımızda yer alan ve hukuk devleti ilkesine de aykırılık teşkil eden; vergi yargısının, mükelleflerin faiz taleplerinin reddine gerekçe olan birtakım hükümler AYM tarafından AİHM içtihadına da uygun olarak iptal edilmiştir.

Ancak mevcut düzenlemenin de mükellef hakları bakımından yeterli olmadığı ortadadır. Örneğin, mükellefin vergiyi geç ödemesi halinde katlanacağı faiz ile **devletin haksız yere tahsil olunan vergiyi mükellefe iade ederken katlanacağı faiz** arasında farklılık bulunmaktadır. Buna göre, mükelleflerin ödemekte geciktiği vergi borçları için AATUHK m. 51 uyarınca halen aylık % 1.40 (yıllık % 16,8) gecikme faizi (veya gecikme zammı) uygulanmaktadır. Buna karşın devlet VUK m. 112/4 uyarınca haksız olarak tahsil ettiği vergiyi mükellefe iade ederken gecikme faizi oranında değil tecil faizi oranında faiz ödemektedir. Bu da halen aylık % 1 (yıllık % 12) olarak tespit edilmiştir. Mükellef hakları bakımından kabul edilemez olan bu durumun giderilmesi ve birbirine paralel bir uygulama getirilmesi için yeni düzenleme şarttır. Ayrıca, madde metni yalnızca vergi kanunları gereği iadesi gereken vergiler bakımından faizi kapsamına almakta, yargı kararı gereği iade halindeki faizden ise söz etmemektedir. Oysaki iade faizi, yargı kararı gereği iade halindeki faiz dahil bütün hukuka aykırı tahsilatları kapsamına almalıdır. Doktrinde, fazla ve yersiz tahsilat kavramının bütün hukuka aykırı işlemlere dayalı olan tahsilatları kapsadığı görüşü ifade edilmekte ise de bu durumun madde metninden açıkça ve kolaylıkla anlaşılabilir olması gerekmektedir.

Bu konu bakımından mevzuatımızda, mükellef haklarını ihlal edici nitelikte olan bir diğer düzenleme de VUK m. 112/3-son'da yer almaktadır. Söz konusu hükme göre, **dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi** ve cezaların mükellefler tarafından **istenildiği takdirde davanın devamı sırasında** kısmen veya tamamen **ödenbilmesine** imkân tanınmaktadır. Mükellefler dava süresince tahsili duran vergiyi ödeyerek, dava süresince gecikme faizi işlemesini durdurabilmektedirler. Bu amaçla cezanın ödenmesine ise gerek bulunmamaktadır. Çünkü bilindiği üzere, AATUHK m. 51 uyarınca cezaya gecikme faizi işletilmemektedir. Bu uygulama hem mükellefin hem de Hazine'nin yararına. Bu sayede Hazine, dava bitmeden kısmen dahi olsa alacağına kavuşmaktadır. Şayet **mükellef davasını kazanırsa** Hazine parayı mükellefe iade etmektedir. İşte mükellef haklarını ilgilendiren ve adaletsizlik yaratan konu da tam olarak burada karşımıza çıkmaktadır. Zira para

dava süresince Hazine tarafından kullanılmasına karşın, mükellefe **faizsiz olarak iade edilmektedir**. Buna gerekçe olarak da, yapılan ödeme tutarının gelir kaydedilmemesi, emanet hesaplarda bekletilmesi gösterilmektedir. Bu düzenleme gerek Anayasa gerekse de AİHS çerçevesinde mükellef haklarını ihlal etmektedir. Bu nedenle Kanunda açık bir hüküm olmamasına karşın idarenin, genel hükümleri ve ilkeleri göz önünde tutarak mükellefe faiz (hüküm olmaması nedeniyle temerrüt faizi oranında) ödemesi gerekmektedir. 112. madde bu anlamda yeniden gözden geçirilmelidir.

Mülkiyet hakkıyla ilgili önemli bir diğer konu da **mükelleflere yapılan vergi iadesinin makul bir sürede yapılması**, geciktirilmemesi hususudur. Mevzuatımızda haksız yere ödenen verginin iadesi konusunda, mükellef hakları bakımından Sözleşme'ye aykırılık oluşturan bir düzenleme bulunmaktadır. Mükelleflerin fazla ve yersiz olarak ödediği vergiyi iade alması için 1 yıl içinde düzeltme talebiyle vergi dairesine başvuru yapması gerekmektedir. Vergi dairesi başvuru üzerine çeşitli incelemelerde bulunmakta ve mükellefi haklı bulursa bu durumu kendisine bildirmektedir. İşte mükellef, bu durumun kendisine bildirilmesinden itibaren **1 yıl** içinde iade için başvuru yapmazsa VUK m. 120 uyarınca hakkı sakıt olmaktadır. Oysaki VUK m. 114 ve AATUHK m. 102 uyarınca, devletin vergi alacağına zamanaşımı süresi **5 yıl** olarak belirlenmiştir. Mükellef hakları gereğince, devletin alacaklı olması durumu ile mükellefin alacaklı olması durumu arasında bu derece farklılığın bulunması kabul edilemez. Yapılması gereken, birbirine paralel düzenlemeler ile benzer ve orantılı sürelerin öngörülmesidir.

Yine mülkiyet hakkıyla bağlantılı olmak üzere, haksız çıkma zammı uygulaması bakımından da mevzuatımızda AİHS normları ve AİHM içtihatlarına aykırılık oluşturan birtakım düzenlemeler bulunmaktadır. AATUHK m. 58 uyarınca, kendisine idare tarafından **ödeme emri tebliğ** olunan kişi, böyle bir borcu olmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı sebeplerinden birine dayanarak, tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Şayet itirazında tamamen veya kısmen haksız çıkarsa, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı **% 10** zamlı tahsil edilir. Haklı olduğunu düşünüp dava açan mükelleflerin, yapılan yargılama neticesinde haksız oluşuna karar verilmesi durumunda, mükellefler **haksız çıkma zammı** ile karşılaşarak, bir anlamda dava açtıkları için cezalandırılmaktadır. Bu durum, hem 2. madde kapsamında hukuk devleti ilkesi hem de 36. madde kapsamında hak arama özgürlüğü ile bağdaşmamaktadır. Düzenleme Anayasa'nın 13. maddesine de aykırıdır. Zira

mükellefin gereksiz yere dava açmasının önlenmesi için getirildiği varsayılan bu sınırlama 13. maddede belirtilen ölçülülük ilkesini ihlal etmektedir. Sonuç itibariyle mülkiyet hakkının gereklerine uygunluğun sağlanabilmesi için mevcut düzenlemede yer alan **% 10 oranının indirilmesinin** veya yapılamıyorsa en azından mükellefe uygulanabilecek en yüksek haksız çıkma zammının belirlenmesinin, alınacak zammın yapılan masraflarla ilişkilendirilmesinin (masraflarla orantılı olmasının) yerinde olacağı kanaatindeyiz. Bu şartların sağlanması halinde düzenleme AİHS normları ve AİHM içtihatlarına uygun hale gelecektir.

2. Adil Yargılanma Hakkı

İkinci olarak Türk vergi sisteminin, adil yargılanma hakkına ilişkin AİHM içtihatları karşısında özet olarak değerlendirmesini yapmak istiyoruz. Öncelikle belirtmeliyiz ki, adil yargılanma hakkı konusunda AYM, son derece önemli, AİHM içtihadı ile çelişen ve fakat mükellef haklarını AİHM içtihadından daha üst düzeyde koruyan bir içtihat geliştirmiştir. AİHM içtihadında **cezai nitelik taşımayan vergisel uyuşmazlıkların AİHS'in 6. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının güvence kapsamı dışında kalacağı** belirtilmektedir. AİHM bu tavrına gerekçe olarak vergi aslı yönünden başvuru konusu yapılan uyuşmazlıkların vergi yükümlüsü ile vergi alacaklısı konumunda bulunan taraf devlet arasında **kamusal niteliği ağır basan bir uyuşmazlık** olması ve vergilendirmenin **taraf devletlerin kamusal yetkisinin sert çekirdeği içinde yer aldığı**nın kabul edilmesini göstermektedir. Buna karşın AYM içtihadı, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunduğundan, **salt vergisel uyuşmazlıkların da adil yargılanma hakkına ilişkin güvencelerden yararlanabileceği** yönünde gelişmiştir. Bu durum her ne kadar AİHM içtihadına aykırı olsa da, mükellef hakları bakımından oldukça yerinde bir tavır olup mükellefler için AİHM içtihatlarının getirdiğinden daha fazla bir koruma öngörmektedir. Bu, mükellef hakları bakımından oldukça olumlu ve ilerici bir uygulamadır.

Türk vergi sisteminde, salt vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklara ilaveten ceza mahkemesi tarafından cezalandırılan kaçakçılık (VUK m. 359), mükellefin özel işlerini yapma (VUK m. 363) ve vergi mahremiyetini ihlal (VUK m. 362) suçlarının yargılanması sürecinde de mükellefler m. 6/1 kapsamında adil yargılanma hakkının koruması altındadırlar. İlaveten, çalışma içerisinde değinilen Bendenoun kararıyla oluşturulan içtihat dolayısıyla, vergi idaresi tarafından cezalandırılan vergi ziyayı (VUK m. 341, 344) ve usulsüzlük (VUK m. 351-355) kabahatlerine ilişkin yargılama sürecine ilişkin olarak da mükellefler, 6/1 kapsamında adil yargılanma haklarının

ihlal edildiğini ileri sürebileceklerdir. Çünkü bu yaptırımların hepsinde, AİHM'in öngördüğü kriterler çerçevesinde, cezai karakter ağır basmaktadır.

Adil yargılanma hakkı kapsamında irdelediğimiz ilk ilke mükelleflerin yasayla kurulmuş bağımsız ve tarafsız bir mahkemeye ulaşabilmesine ilişkindir. AİHM'in, adil yargılanma hakkı kapsamında, mahkemeye ulaşma hakkıyla bağlantılı olarak ortaya koyduğu ilkelerin Türk vergi hukukunda yer alan "uzlaşma" müessesesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmiştir. Mükelleflerle vergi idaresi arasındaki uyumsuzluğun yargıya gidilmeden taraflarca görüşülerek ve karşılıklı rıza içinde çözülebilmeye olanak sağlayan ve barışçıl bir çözüm yolu olan uzlaşma müessesesine başvuru, yargı yoluna başvurunun ön şartı değildir. Aynı zamanda, uyumsuzluğun yargı yoluyla çözümünü engelleyen bir kurum olarak da kabul edilemez. Mükellef veya ceza muhatabı isterse uzlaşma talebinde bulunabilmekte, isterse yapılan idari işleme karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir. Uzlaşma talep edilmiş ancak uzlaşma sağlanamamışsa, hakkında idari işlem yapılan ilgili, bu idari işleme karşı yargı yoluna başvurma hakkını kaybetmemektedir. Bu anlamda düzenleme, AİHS kapsamında mahkemeye başvuru hakkına aykırılık teşkil etmemektedir.

Doktrinde uzlaşma müessesesinin, uzlaşmaya konu edilebilecek vergi ve cezalar konusunda yürütme organına yetki verilmesi nedeniyle, kanunilik ilkesine aykırı olduğu görüşü bulunmaktadır. Oysaki uzlaşma müessesesine konu edilebilecek vergi ve cezaların kanun koyucu tarafından değil de, yürütme organınca belirlenmesi AİHS normlarına ve AİHM içtihadına aykırı değildir. Burada önemli olan vergisel düzenlemelerin aleni, öngörülebilir, belirli olması ve birbiriyle çelişen mevzuat hükümlerinin bulunmamasıdır. Yürütme organının düzenleyici işlemleri bu koşulları sağlamaya yeterlidir. Dolayısıyla her ne kadar iç hukuk kapsamında eleştiri olsa da, konunun AİHM nezdinde bir mülkiyet hakkı ihlaline sebebiyet vermeyeceği kanaatindeyiz. Ancak, merkezi uzlaşma komisyonunun **uzlaşabileceği en çok vergiye ilişkin bir sınır bulunmaması** bizce **takdir yetkisinin keyfiliğe varacak ölçüde genişlemesi** sonucunu doğurmaya oldukça müsaittir. **AİHM** içtihadının, dayanaktan yoksun, keyfi müdahaleleri, takdir yetkisinin aşımı olarak değerlendirip mülkiyet hakkının ihlaline karar verme yönünde olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bu konunun da aynı kapsamda ve **takdir yetkisinin aşımı olarak değerlendirilebileceği kanaatindeyiz**. Bu nedenle mutlaka, merkezi uzlaşma komisyonunun uzlaşabileceği en çok vergiye ilişkin bir sınır getirilmesine ihtiyaç vardır.

Uzlaşma müessesesi her ne kadar uyuşmazlığın yargı yoluyla çözümünü engelleyen bir kurum olmaması nedeniyle mahkemeye ulaşma hakkına aykırı olmasa da, uzlaşma komisyonu kararlarına karşı dava yolunun kapalı olması mahkemeye ulaşma hakkına engel teşkil etmesi nedeniyle konunun bu yönden de değerlendirilmesi gerekmiştir. Kanaatimizce, uzlaşma tutanağını hiçbir baskıya, zorlamaya maruz kalmadan kendi hür iradesiyle imzalayan mükelleflerin, vergi idaresiyle uzlaştığı bir konuyu mahkeme önüne taşıması hakkın kötüye kullanımına sebebiyet verecektir. Bu nedenle mahkemeye ulaşma hakkının kapatılması, hakkın kötüye kullanımının engellenmesi amacına hizmet etmektedir ve getirilen sınırlama amaca uygun ve amaçla orantılıdır. Ayrıca sınırlama hakkın özüne dokunmamaktadır. Düzenlemenin bu yönden AİHS'e aykırı olmadığını düşünmekteyiz.

Mahkemeye ulaşma hakkı bakımından, 6545 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik uyarınca getirilen yeni idari yargılama sistemi de problem çıkarmaya oldukça müsaittir. Söz konusu yeni düzenleme uyarınca, konusu **5.000 TL'yi geçmeyen vergi davaları**, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamamaktadır. Bu kararlara karşı temyiz yoluna başvurmak da mümkün değildir. Oysaki AİHM içtihadında tam inceleme yetkisi olan bir mahkemeye **temyiz başvurusu yapma hakkının bulunmaması, mahkemeye erişim hakkının ihlaline neden olmaktadır**. Bu nedenle sınırı 5.000 TL'yi geçmeyen davalar bakımından istinaf yolunun açılması adil yargılanma ve mahkemeye başvuru hakkı bakımından bir gerekliliktir. Özellikle bu davaların tek hakimle görüldüğü göz önünde bulundurulduğuna bu bir zorunluluktur. İlaveten aynı gereklilik, konusu 100.000 TL'yi aşmadığı için temyiz yolu kapalı olan istinaf mahkemesi kararları için de geçerlidir.

Adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan bir diğer hak olan **makul sürede yargılanma hakkı** oldukça önemlidir. Zira AİHM'in genel olarak Türkiye hakkında vermiş olduğu ihlal kararlarında, ilk sırayı özgürlük ve güvenlik hakkı ihlalleri alırken, ikinci sırayı yargılamanın uzunluğu ihlali almaktadır. Görüldüğü gibi adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan makul sürede yargılanma hakkına ilişkin olarak uygulamada yaşanan sorunların giderilmesi ve hak ihlali oranlarının azaltılması, ülkemiz açısından bir zorunluluk haline gelmiştir. Makul süreyi aşan bir sürede sonuçlanan vergi davaları, hem vergi mükellefleri hem de devlet bütçesi açısından önemli zarar doğurmaktadır. Uzun süren dava neticesinde davayı kaybeden vergi mükellefi, oldukça yüksek tutarlara ulaşan gecikme faizi yükü altında kalmaktadır.

Şayet dava makul bir sürede sonuçlanırsa, mükellefin ödemek durumunda kalacağı gecikme faizi de makul bir tutar olabilecektir. Vergi davalarında makul sürede yargılama yapılmasının sağlanması amacıyla, İYUK'da yer alan bazı düzenlemelerde, yargıyı ve yargıçları rahatlatacak önemli değişiklikler yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Bu konunun ayrıntılarına çalışma içerisinde değinildiğinden burada tekrar edilmeyecektir.

Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama da yine adil yargılanma hakkı kapsamındaki ilkelerdendir. Danıştay savcısının görüşünün önceden taraflara tebliğ edilerek incelemelerine sunulması ve taraflara, karşı görüşlerini hazırlama olanağı verilmesi adil yargılanma hakkının bir gereğidir. Bu konuda önüne gelen bir davada AİHM Türkiye'yi mahkum etmiş, dosyaya ilişkin bağımsız bir inceleme yaparak görüşünü mahkemeye sunan Danıştay savcısının düşüncesinin önceden taraflara tebliğ edilmemesi nedeniyle çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Bunun üzerine kanun koyucu, mevzuatını AİHM içtihadına ve Sözleşme'ye uydurmak amacıyla birtakım değişiklikler yapmıştır. Değişiklikten önce Danıştay savcısı görüşüne, kendilerine havale olan tüm dosyalarda başvurulmakta iken artık yalnızca Danıştayın ilk ve son derece mahkemesi olarak baktığı davalarda başvurulmaktadır. Bu noktada Sözleşme'ye aykırılık bulunmamaktadır. AİHM devletlerin geniş takdir yetkisini kabul etmektedir. Danıştay savcısının görüşüne başvurulduğu hallerde, ilgisinin bu görüşe karşı yanıt verme imkânına sahip olması da çelişmeli yargılama hakkı bakımından önemli olan bir konudur. Mevzuat hükümleri göstermektedir ki mükellefler, Danıştayda ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesinin kendilerine tebliğinden itibaren on gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebilme imkânına sahiptirler. Bu nedenle bu konuda mevzuatımızdaki aykırılığın giderildiği tespit edilmiştir.

AİHM, idari sürece ilişkin birtakım olumsuzluklar tespit etmesine karşın, adil yargılanma hakkının ihlaline karar verebilmek için sürecin bütün olarak değerlendirilmesi gerektiğine işaret etmektedir. AYM'de AİHM içtihadına paralel bir biçimde, çalışma içerisinde bahsedilen bir bireysel başvuru kararında bu durumu açıkça vurgulamıştır. Yine AİHM içtihadı doğrultusunda, ilk derece mahkemelerindeki yargılama esnasında gerçekleşen adil yargılanma hakkına ilişkin hak ihlallerinin, yüksek mahkemeler nezdinde düzeltilmesinin önünde bir engel olmaması nedeniyle mevzuatımızda AİHM içtihadına aykırılık oluşturan bir hüküm bulunmamaktadır.

Silahların eşitliği ilkesine ilişkin olarak genel çapta bakıldığında vergi yargısında, davalı idareye yönelik verilen ara kararlar ve bu ara karara ilişkin cevapların davacıya tebliğ edilmediği gözlemlenmektedir. Bu durumun silahların eşitliği ilkesine aykırı olduğu ileri sürülebilecektir. Buna karşın her ara kararın ve ara karar cevabının taraflara tebliği yargılama sürecini uzatmaktadır. Artık internet üzerinden tebligat imkânları olduğuna göre makul sürenin de aşılması hususu dikkate alınarak burada yapılması gereken, davanın sonucuna etki etme ihtimali olan belgelerin taraflara tebliğ edilmesidir.

Son olarak 6183 sayılı Kanun uyarınca **idari alacakların, özel hukuk kişilerine göre ayrıcalıklı ve eşitliğe aykırı bir biçimde takibine imkân veren düzenlemelerin değiştirilmesi** gerektiğini söylememiz gerekir. Çünkü eşitlik, adil yargılanma ve adalet ilkesi bunu gerektirmektedir. Silahların eşitliği ilkesi uyarınca usul kuralları bakımından taraflar eşit konumda bulunmalıdır. Bu bağlamda AYM, özel kişiye farklı, kamuya farklı temyiz süresi öngören bir düzenlemeyi, bu ilkeler çerçevesinde iptal etmiştir.

Mükelleflerin **aleni olarak yargılanma hakkı**, adil yargılanma hakkı kapsamında sahip oldukları bir diğer haktır. Türk vergi yargılamasında, kural olarak taraflar hakim karşısına çıkmamakta, karar dosya üzerinden yürütülen işlemler sonucunda verilmektedir. Kural bu olmakla birlikte, vergi mahkemelerinde tarh ve ceza kesme işlemine karşı açılan davalar ile tam yargı davaları, kanunda öngörülen sınırın üzerinde kalıyorsa ve talep edilirse duruşma yapılması bir zorunluluktur. Ancak bize göre bu davalar dışında kalan ve vergilendirme sürecinde; ödeme emri, haciz işlemi gibi kesin ve yürütülebilir idari işlemin iptaline ilişkin davalarda da, herhangi bir niceliksel sınırlaya tabi olmaksızın, talep halinde duruşma yapılması gerekir. Duruşma yapılmasının kural olmayıp yalnızca belli koşullar altında mümkün olması, AİHS madde 6 kapsamında bir aykırılık oluşturmamaktadır. Zira AİHM bu konuda devletlerin takdir yetkisini kabul etmekte ve her durumda duruşma yapılmasını zorunlu kılmamaktadır. Aynı şekilde mevzuatımız temyiz incelemesinde de duruşma yapılabilmesine imkân tanımaktadır. Bu yönden de uygulamanın AİHM içtihadına uygun olduğunu ifade edebiliriz.

Aleni yargılanma hakkı bakımından uygulamamız ve mevzuatımız genel hatlarıyla AİHM içtihadına uygun olsa da, **temyiz aşamasında talep edildiği halde duruşma yapılmaksızın karar verilebilmesi ve tetkik hakimlerinin değerlendirmelerinin taraflarla paylaşılıp onların da görüşlerini sunabilme imkânı verilmeden karar verilmesi adil yargılanma hakkına aykırıdır.**

Mahkemelerin, davaları hızlı bir şekilde çözüme ulaştırma amacı ile adil yargılanma hakkı arasında bir seçim yapmış görüntüsü yaratmaması gerekmektedir.

Masumiyet karinesi mükelleflerin ceza davalarında, adil yargılanma hakkı kapsamında ileri sürebilecekleri önemli bir karinedir. Ceza davalarına özgü güvencelerden olan masumiyet karinesi, vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve mükellefin özel işlerini yapma vergi suçları bakımından geçerli olan ceza yargılamalarında uygulanma kabiliyetine sahip olduğu kadar, vergi ziyayı ve usulsüzlük gibi vergi mahkemesi yargılamalarında da gündeme gelebilir.

Vergi yükümlüsünün kişisel bilgilerine ilişkin mahremiyet alanına, kanıt elde etmek amacıyla girmek isteyen vergi idaresine karşı yükümlülerin kullandıkları ilk savunma aracı işte bu karinedir. Vergi daireleri mükelleflerin suçlu olduğu tespit edilinceye kadar suçsuz sayılma hakkına saygı göstermelidir. Zaten vergi sistemimizdeki; kanuna karşı hile, peçeleme, ikmalen ve re'sen tarhiyat nedenlerinin varlığını ve defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığını iddia eden vergi dairesi bu iddialarını ispatla yükümlüdür. Bu ilkenin, mükelleflerin masumiyet karinesine ilişkin olduğu söylenebilir.

Türk vergi hukukunda **cezaların şahsiliği** prensibi benimsenmiş, ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, mirasçılarının her birinin ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır. Yine ölüm halinde vergi cezalarının düşeceği ifade edilmiştir. Bu yönden mevzuatımızda, AİHM içtihatlarına aykırı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Mükellefin kendisini, bizzat seçeceği bir avukat aracılığıyla savunabilmesi; eğer **yeterli imkânı yoksa ücretsiz hukuki yardım alabilmesi** ve avukat-müvekkil gizliliği kapsamında görüşme yapabilmesi yine adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan haklardandır. Bilgi verme yükümlülüğü konusunda VUK m. 151'de bilgi vermektan imtina edebilecekler sayılmıştır. Bu maddenin üç numaralı bendinde avukatlar da sayılmaktadır. Görüldüğü üzere VUK mükellef hakları bakımından, avukat-müvekkil gizliliği konusunda yeterli korumayı sağlamaktadır.

AİHS'in öngördüğü bir diğer hak da, kişi yeterli maddi imkâna sahip değilse, ceza davaları ile sınırlı olarak, ücretsiz hukuki yardımdan, adli yardımdan yararlandırılmasıdır. Bu imkân da mevzuatımızda bulunmaktadır. Mali olanağı olmayan sanıkların ücretsiz hukuki yardımdan faydalanma hakkı, AİHS normu ve AİHM içtihatları kapsamında yalnızca ceza davalarında söz konusu olup bu uygulama **idari yargıda söz konusu değildir**. Mevzuatımızda ise AİHS normu ve AİHM içtihadından farklı olarak, idari yargıda adli yardım talebinde bulunan kişilere

avukat sağlanabilmektedir. Bu bağlamda vergi davalarında maddi durumu yetersiz olan mükellefler de bu imkândan yararlanabileceklerdir. Dolayısıyla mevzuat ve uygulamamız AİHS normu ve AİHM içtihadından daha ileridir.

Yine adil yargılanma hakkı kapsamında mükellefin **tanık dinletebilmesiyle** ilgili olarak, mükellef hakları lehine mevzuatımızda iyileştirme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Özellikle tanık beyanlarına dayanan vergilendirme işlemlerine karşı açılan vergi davalarında tanıkların mahkeme huzurunda dinlenmesi, maddi gerçeğin ortaya çıkartılması açısından son derece önemlidir. Bu sayede davacı mükellef, tanık beyanı konusunda vergi inceleme elemanınca bir baskı uygulanıp uygulanmadığı veya tanığın vergiyi doğuran olayla bir ilgisinin olup olmadığı konularında tereddütte kalmayacaktır. İlâveten bu sayede mükellef, tanıkla arasında bir husumet olduğunu ileri sürebilme ve aleyhindeki delilin hakim ve kendisi tarafından sorgulanması imkânını elde edebilecektir. Yine tanık da taraflar ve hakim huzuruna çıkararak ifade verdiği işin önemini daha iyi kavrayabilecektir. Bu kapsamda uygulamada yaşanan sıkıntıların giderilebilmesi açısından mevzuatımızda gereken değişikliklerin yapılarak, vergi yargılaması hukukunda **tanık beyanının rolünün, vergi incelemesinden sonraki safhalarda da işlerlik kazandırmak suretiyle artırılması** ve maddi gerçek ile vergiyi doğuran olayın tespitinin kolaylaştırılması şarttır. Zira kanaatimizce, vergi inceleme elemanına ifade veren tanıkların mahkemede tekrar dinlenmemesi, adil yargılanma hakkı kapsamında bir hak ihlali oluşturmaktadır.

Mevzuatımızda adil yargılanma hakkının ihlaline sebebiyet verebilecek nitelikte olduğunu düşündüğümüz bir diğer düzenleme de, mükelleflerin **susma hakkıyla** bağlantılı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu doğrultuda bilgi toplamayla ilgili olarak VUK m. 148/1 ve defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetine ilişkin m. 256'da yer alan ve çalışma kapsamında ayrıntılarına değinilen düzenlemelerdeki zorlayıcı ifadelerin metinden çıkartılması gerekmektedir. İstisnai bir hükmü bünyesinde barındırmayan söz konusu düzenlemeler uyarınca **mükellefler bilgi vermeye mecbur tutulmaktadır**. Dolayısıyla, vergi idaresinin istediği bilgi, mükellefin kendisi aleyhine delil oluşturacak bir bilgi dahi olsa mükellef istenileni yapmak durumundadır. Bu durum mükelleflerin susma hakkına ve dolayısıyla adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturmaktadır. Getirilmiş **hapis cezası gibi zorlayıcı yöntemler** de kişinin kendi aleyhine delil vermeye zorlanması sonucunu yaratmaktadır. Oysaki AİHM içtihatları da göstermektedir ki, mükellefin hakkında suç isnadı bulunması durumunda, kendisinden istenen ve fakat aleyhine

delil olarak kullanılabilir bilgi ve belgeleri vermemesi halinde zorlayıcı bir yaptırıma çarptırılmaması gerekmektedir.

3. Diğer Haklar

Üçüncü olarak Türk vergi sisteminin, çalışmanın Dördüncü Kısımının İlk Bölümünde yer verdiğimiz **kanuna dayalı cezalandırma hakkına** değinmek istiyoruz. Mevzuatımız bu hakkın getirmiş olduğu korumayı mükelleflere sağlamakta olup mükelleflere geçmişe etkili vergi cezası uygulanamayacağını öngörmektedir. Yine bu hak kapsamında, hukuki kavramların değişen ekonomik koşullara uyum sağlayabilmesi için esnek ve genel bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Türk kanun koyucusunun da vergi kaçakçılığı örneğinde olduğu gibi, vergisel düzenlemeleri yaparken bu ilkeyi dikkate alarak hareket etmesi gerekmektedir. Bu sayede ortaya çıkan yeni durumlara göre yorum yapılabilmesi olanaklı olacaktır. Yapılacak esnek ve genel düzenlemeler, akla yatkın, tutarlı ve makul olduğu sürece suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır.

Dördüncü olarak Türk vergi sisteminin, çalışmanın Dördüncü Kısımının İkinci Bölümünde ele aldığımız **çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkına** değinebiliriz. Bu konuda vergi mevzuatımızda önemli değişiklikler yapılması gerekmektedir. Zira mevcut düzenlemelerimiz AİHS normları ve AİHM içtihatları ile uyumlu değildir. Çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkı, vergi suçları bakımından vergi hukukuyla oldukça yakın ilişki içerisindedir. Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçu için mükellefler, hem hapis cezası hem de para cezası ile cezalandırılmaktadır. AİHM ise çalışma içerisinde ortaya konan davalarda görüldüğü üzere iki cezanın uygulanmasını ilkeye aykırı olarak değerlendirmekte ve ihlal kararı vermektedir. Kanaatimizce yapılması gereken, fiilin hem vergi suçu hem de kabahat olarak tanımlanması nedeniyle mükellefin yalnızca vergi suçundan ötürü cezalandırılması, şayet mükellef hakkında vergi suçundan ötürü cezalandırma yapılamıyorsa, ancak bu takdirde vergi kabahati yaptırımıyla karşılaşmasıdır.

VUK m. 367'de yer alan ve 7 Nolu Protokol ile uyumsuz olan düzenleme uyarınca mükellef hakkında kaçakçılıktan ötürü cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarının uygulanmasına engel değildir. Ayrıca ceza mahkemesi kararları da vergi cezalarını uygulayacakların kararlarına etkili olmadığı gibi, bu kararlar ceza hakimini de bağlamamaktadır. Dolayısıyla yürütülen paralel süreçlerde verilen ve kesin hüküm teşkil eden bir karar diğer kararı etkilememektedir. Halbuki AİHM'in içtihadına göre, ikinci yargılama süreci başladığında ilk yargılama süreci sona ermiş ve karar kesinleşmişse, ikinci yargılamanın sona ermesi gerekmektedir. Bu nedenle de söz konusu maddenin değiştirilmesi gerekmektedir. Bu konuda

“**bekletici mesele**” kurumunun getirilmesinin ve vergi yargılamasının ceza yargılamasının sonucunu beklemesinin yerinde olacağını düşünmekteyiz. Zira ceza yargılaması neticesinde mükellefin hapis cezasına çarptırılması halinde, zaten vergi yargılamasının para cezasına ilişkin sonucunun bir önemi kalmayacaktır. Bu çözüm usul ekonomisine de daha uygundur. Zira aksi durumda mükellef, her iki süreçte de haklılığını ispatlamaya çalışacak, farklı usullerde davalar görülecek, farklı deliller ortaya konulabilecektir.

Vergi kaçakçılığı nedeniyle mükellef hakkında hem hapis cezası hem de para cezası uygulanamamasına ilave olarak AİHM, mükellef hakkında aynı olgulara dayalı olarak iki farklı cezai nitelikteki maddi yaptırımın uygulanamamasını da vurgulamaktadır. Mevzuatımıza VUK m. 353/10-2'ye baktığımız vakit, özel usulsüzlük fiilleri sonucunda vergi ziyanının da ortaya çıkması halinde, **hem özel usulsüzlük cezası hem de vergi ziyaı cezasının ayrı ayrı kesileceğinin** hükme bağlandığını görmekteyiz. Bu düzenleme AİHS'e ek 7 Nolu Protokol'ün 4. maddesine aykırıdır. Çünkü aynı olguya dayanan tek bir fiil neticesinde iki farklı para cezası uygulanmaktadır. Kanun koyucunun AİHM içtihatları çerçevesinde VUK'da gereken düzenlemeyi yapması ve fikri içtimayı, özel usulsüzlük ve vergi ziyanının bir arada bulunduğu durumlarda da uygulaması yerinde olacaktır. Zira VUK m. 336 düzenlemesi uyarınca vergi ziyaı ve genel usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa, bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağır olanı kesilmektedir. Görüldüğü gibi bu halde Kanun fikri içtimayı kabul etmiş ve cezaları birleştirmiştir.

7 Nolu Protokol Türkiye tarafından 14.03.1985 tarihinde imzalanmıştır. 25.03.2016 tarihli ve 29664 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 10.03.2016 tarihli ve 6684 numaralı “11 Nolu Protokol İle Değişik İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Korumaya Dair Sözleşme'ye Ek 7 Nolu Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun” ile 7 Nolu Protokol'ün onayı uygun bulunmuştur. Ancak henüz **Cumhurbaşkanı imza sürecini gerçekleştirmediğinden** ve bu nedenle onay süreci tamamlanmadığından ötürü **7 Nolu Protokol Türkiye açısından henüz bağlayıcı değildir.** Ancak tarafı olduğu Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi'nde **adil yargılanma hakkı kapsamında bu ilke düzenlenmektedir.** Ayrıca hukuk devleti ilkesinin korumasının bu ilkeyi de kapsadığını rahatlıkla söyleyebiliriz. Bu nedenle Türkiye açısından Protokol'e taraf olma usulü henüz tamamlanmamış olsa dahi, bu ilke mevzuatımız kapsamında ileri sürülebilir niteliktedir. Bu nedenle kanaatimizce, **non bis in idem ilkesinin adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirilerek bireysel başvuruya konu yapılmasına hiçbir engel yoktur.**

İlaveten belirtmeliyiz ki, her ne kadar 7 Nolu Protokol'ün, Cumhurbaşkanının imza aşaması eksikliği nedeniyle, onay süreci tamamlanmamış da olsa bu Protokol ile ilgili olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi, onaylanmasının uygun olduğunu belirten iradesini ortaya koymuş ve Onaylamayı Uygun Bulma Kanunu'nu çıkarmıştır. Sırf prosedürün tamamlanmamış olmasının kişilerin haklarından faydalanmasının önünde bir engel olamayacağını düşünmekteyiz. Bu nedenle 7 Nolu Protokol'ün bağlayıcılığı konusunda kamuoyunda “meşru bir beklenti”nin ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Özellikle insan haklarıyla ilgili konularda bu beklentinin korunması gerekmektedir. Türk hukuk sisteminde müstakil bir kurum olabilmeyi başaramayan “haklı beklentilerin korunması ilkesi”nin insan haklarıyla ilgili olan bu konuda, Parلمانonun ortaya koyduğu irade doğrultusunda uygulanması; kişilerin, bizce meşru olan beklentilerinin korunması gerekmektedir. Bu nedenle kanımızca, 7 Nolu Protokol'ün onay süreci tamamlanmamış olsa da, mükelleflerin bireysel başvuru kapsamında çifte yargılanmama ve çifte cezalandırılmama hakkını ileri sürebilmelerine hiçbir engel yoktur.

Kaldı ki, 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45. maddesinde yer alan daraltıcı yaklaşım bizce yerinde değildir. Söz konusu madde, herkesin Anayasa'da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabileceğini hükme bağlamaktadır. Maddede geçen “Türkiye'nin taraf olduğu” ifadesi de burada oldukça önemlidir. Her ne kadar iç hukuktaki onay prosedürü tamamlanmamış da olsa Türkiye uluslararası hukuka göre bu Protokol'e taraf olmuştur.

Netice itibariyle, vergi kaçakçılığı suçu nedeniyle hakkında hem hapis cezası hem de para cezası uygulanan bir mükellef, konuyu **çifte cezalandırılmama hakkı kapsamında bireysel başvuru yoluyla Anayasa Mahkemesi önüne taşır**sa **Anayasa Mahkemesinin AİHM içtihadına uygun karar vereceğini düşünüyoruz.** Bu sayede mevzuatın da yeni içtihadına uygun şekilde değiştirilmesi sağlanabilecektir.

Beşinci olarak, Türk vergi sisteminin özel ve aile hayatına saygı hakkına ilişkin AİHM içtihatları karşısındaki durumunu değerlendirebiliriz. AİHM, vergi suçunun ortaya çıkartılabilmesi için mükellefin iletişiminin dinlenebileceğini belirtmekle birlikte, telefonun dinlenmesi yoluyla özel hayata yapılan müdahalelerin haklılığı için, çalışma kapsamında ayrıntılı olarak açıklanan, birtakım koşullar öngörmektedir. Mevzuatımız uyarınca **vergi suçu işlendiğinden şüphelenilmesi halinde mükellefin iletişiminin dinlenmesi** mümkün değildir. Ancak mümkün

olsaydı dahi, iletişimin dinlenmesine ilişkin olan mevzuatımız AİHM kriterlerine uygun olduğu için Sözleşme'ye aykırılık teşkil edebilecek bir hüküm bulunmamaktadır.

Yine bu hakla bağlantılı olarak AİHM içtihadı gereğince **mükellefin konutunda arama** yoluyla özel yaşamına müdahale edilebilmesi için yargıç kararının aranması gerekmektedir. Mevzuatımız uyarınca da aramanın yapılabilmesi için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. Bu yönden de AİHM içtihadına uyumlu olduğumuzu ifade edebiliriz.

Görüldüğü üzere mevzuatımız özel ve aile hayatına saygı hakkına ilişkin olarak büyük oranda AİHS normları ve AİHM içtihatları ile uyumludur. Ancak mükelleflerin "hukuki dinlenme hakkı" üzerinde durulması gerekmektedir. Mükelleflerin hukuki dinlenme hakkı, özel ve aile hayatına saygı hakkı kapsamında ele alınan vergi mahremiyeti gerekçesiyle zaman zaman ihlal edilmektedir. Bu nedenle bu hak bakımından uygulamamızda birtakım önemli eksiklikler bulunmaktadır. Özellikle **vergi tekniği raporlarının vergi mahremiyeti gerekçesiyle vergi mükelleflerine iletilmemesi** etkin savunma hakkını kısıtlayan bir uygulama olarak haklı bir biçimde eleştirilmektedir. Yine uygulamada komisyona davet edilen mükellefin elinde kendisi hakkındaki vergi inceleme raporu bulunmamaktadır. Bu durumda mükellefin komisyonda kendisini savunabilmesi oldukça güçtür. Bunun önüne geçilebilmesi ve hakkın yerine getirilebilmesi için **komisyonda dinlenilmeden önce mükellefe inceleme rapor taslağı mutlaka verilmelidir**. Bu iki mesele mükelleflerin hukuki dinlenme hakkının gerçekleştirilmesi bakımından son derece önemlidir.

Süregelen uygulama bu yönde olmakla birlikte, 25 Ekim 2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, Vergi İncelemelerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile mükellef hakları bakımından vergi inceleme sürecinde önemli iyileştirmeler yapılmıştır. Değişiklikle birlikte, hakkında vergi incelemesi yapılan mükelleflerin **dinlenme talep etmesi halinde, dinleme gerçekleştirilmeden önce rapor özetini alabilmelerine olanak tanınmıştır**.

Yine uygulamada inceleme esnasında, inceleme konu ve kapsamının keyfi olarak değiştirildiği gözlemlenebilmektedir. Ancak incelemenin konusunun kapsamının başlangıçta belirlenmesi, bunun mükellefe izah edilmesi ve keyfi bir biçimde bunun sonradan değiştirilmemesi gerekmektedir. Aksi durum mükellefi

yanıltma olarak değerlendirilebilecektir. Yönetmelik bu konu için de önemli iyileştirme getirmektedir.

Yönetmelik uyarınca isteyen mükelleflere, **tutanak imzalanmadan önce**, söz konusu tutanağa geçirilmesini istedikleri itirazları konusunda hazırlık yapmak üzere iki günden az olmamak üzere süre verilmesi öngörülmektedir. Bu da mükelleflerin kendisini savunabilmesi açısından oldukça önemlidir. Yine **mükelleflerin itirazlarının raporda yer alması** ve bu şekilde incelenip değerlendirilmesine imkân verilmesi de mükellef hakları için oldukça önemli bir adımdır. Görüldüğü üzere mükellef hakları kapsamında son dönemde önemli iyileştirmeler gerçekleştirilmiştir.

Altıncı olarak Türk vergi sisteminin, **serbest dolaşım hakkı** kapsamında değerlendirilmesi yapılmalıdır. Burada serbest dolaşım hakkıyla ilgili olarak mükelleflere, vergi borçları dolayısıyla **yurt dışı çıkış yasağı** getirilip getirilemeyeceği meselesi değerlendirilmiştir. AİHM serbest dolaşım hakkına getirilebilecek sınırlamaların mutlaka yasal bir dayanağı olması, sayılan meşru amaçlarla yapılması ve demokratik bir toplumda kamu yararının gerektirdiği şekilde ve toplum yararı ile birey hakları arasında adil denge gözetilerek ve orantılı bir biçimde gerçekleştirilmesi üzerinde durmaktadır. Buna göre gerçekleştirilecek olan orantılılık değerlendirmesinde ise; borç miktarı, yasağın uygulanma süresi, tahsil kabiliyetinin mevcudiyeti, yasal düzenlemenin keyfiliğe karşı güvence taşıması hususları önem taşımaktadır. Görüldüğü üzere bu koşulların sağlanması durumunda mükellefler hakkında vergi borcuna istinaden yurt dışı çıkış yasağı getirilebilmektedir.

Mevzuatımız uyarınca mükellefler hakkında yalnızca hakim kararıyla ve hürriyeti bağlayıcı ceza söz konusu ise yurtdışına çıkış yasağı uygulanabilmektedir. **Bizdeki mevcut düzenlemeye göre de yalnızca vergi borcunun bulunması yasağın uygulanabilmesi için yeterli değildir.** Bu anlamda mevzuatımızda değiştirilmesi gereken bir düzenleme bulunmamaktadır.

Yedinci olarak Türk vergi sisteminin **ayrımcılığa uğramama hakkına** ilişkin AİHM içtihatları karşısındaki değerlendirmesini yapmak istiyoruz. Mükellefler arasında meşru ve nesnel bir gerekçe olmaksızın **dine dayalı** olarak ayrımcı muamele yapılamaması konusunda mevzuatımızda bazı eksiklikler bulunmaktadır. Bakılması gereken ilk düzenleme GVK m. 23'deki bazı ücretlerin gelir vergisinden istisna edildiğini gösteren düzenlemedir. Maddenin 5. bendinde yer alan "**imam**" ifadesi ayrımcı bir vergilendirme yaratmaktadır. Zira sayıları az da olsa, müslüman nüfusun az olduğu bazı köylerde **islam dini dışında birtakım din görevlileri de**

çalışmaktadır. Ancak GVK'da yer alan söz konusu düzenleme yalnızca imamlara yönelik olarak bir istisna getirmektedir. Bu nedenle düzenlemenin ayrımcı bir düzenleme olmaktan çıkarılması ve maddede geçen "imam" ifadesinin "**din görevlisi**" şeklinde değiştirilmesi gerekmektedir. Böylelikle köylerde görev yapan tüm din görevlilerinin ücretleri, dine dayalı herhangi bir ayrımcılık yapılmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiş olacaktır.

Konuyla ilgili bakılması gereken ikinci düzenleme GVK m. 89/5'de yer alan ve gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden hangi indirimlerin yapılabileceğini gösteren düzenlemedir. Buna göre, **ibadethanelere yapılan yardım ve bağışların** tamamı yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir. Eğer hukuk düzeni bütün inanç ve ibadet mekanlarına "ibadethane" olarak muamele ediyorsa söz konusu düzenleme vergide eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır. Ancak eğer ibadethane kavramı belirsiz, sınırlı ve tartışmalı ise, düzenlemenin ayrımcılık yasağına ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturması son derece olasıdır.

GVK'da yer alan "**ibadethane**" kavramının cemevlerini kapsamadığını, Türkiye'deki mevcut yasa ve yargı kararlarına göre cemevlerinin ibadethane olarak kabul edilmediğini, çeşitli Yargıtay kararlarına bakarak rahatlıkla ifade edebiliriz. Oysaki **AİHM'nin cemevlerini ibadethane olarak kabul ettiği** ve bu anlamda Türkiye'yi mahkum eden kararlarının olduğu unutulmamalıdır. Bu bağlamda bir vergi mükellefinin cemevine yapmış olduğu yardım ve bağışları yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapabilmesi olanağı yoktur. Elbette ki bu durum, vergide eşitlik ve mülkiyet hakkının kullanımında ayrımcılığa uğramama hakkına aykırıdır. Bir camiye bağış yapan mükellefin bağışının matrahtan indirilmesine imkân varken, bir cemevine bağış yapan mükellefin bu imkândan yararlanamaması eşitlik ilkesine ve ayrımcılık yasağına açıkça aykırıdır. GVK ve diğer mevzuat hükümlerinin cemevlerini kapsamına almayan dar yorumu, açık bir biçimde hem Anayasa'ya hem AİHS'e ve hem de AİHM içtihatlarına aykırıdır. Bu nedenle derhal kapsamın cemevlerini de içine alacak bir yorumla genişletilmesi gerekmektedir.

Dine dayalı olarak AİHS normlarına ve AİHM içtihadına aykırı olarak yaratılan ayrımcılığın, Türk vergi sisteminde mükellefler arasında **engellilik, ikametgâh ve medeni durum bazında da mevcut olduğunu söyleyebiliriz.** Ancak bu konularda yaratılan ayrımcılığın meşru ve nesnel gerekçelerinin olduğu çalışma kapsamında ortaya konmuştur.

Sekizinci olarak, düşünce, vicdan, din özgürlüğü bakımından mevzuatımızın irdelenmesi gerekmektedir. Mevcut düzenleme ve uygulamaların, hemen yukarıda

ifade ettiğimiz Aleviler ve cemevlerine ilişkin düzenlemeler yapıldıktan sonra, AİHS m. 9 ve bu yönde verilen AİHM içtihatlarına uygun hale geleceği kanaatindeyiz.

Dokuzuncu ve son olarak ifade özgürlüğünün Türk vergi sistemi kapsamında değerlendirilmesi yapılmış, mevzuat ve uygulamamızda AİHS normları ve AİHM içtihatlarına aykırılık teşkil eden bir duruma rastlanmamıştır.



KARAR LİSTESİ

A.P., M.P., ve T.P. v. İsviçre (29 Ağustos 1997)
Andre ve Another v. Fransa (24 Temmuz 2008; 24 Ekim 2008 final)
Bendeneun v. Fransa (24 Şubat 1994)
Bern Larsen Holding AS ve Diğerleri v. Norveç (14 Mart 2013; 8 Temmuz 2013 final)
Buffalo Srl in Liquidation v. İtalya (3 Temmuz 2003; 3 Ekim 2003 final)
Bulves v. Bulgaristan (22 Ocak 2009; 22 Nisan 2009 final)
Burden v. Birleşik Krallık (29 Nisan 2008)
Chesnel v. Fransa (Başvuru No. 41731/98)
C. v. İngiltere kararında (Başvuru No. 10358/83)
Chambaz v. İsviçre (05.04.2012; 05.07.2012 final)
Coeme ve Diğerleri v. Belçika (22 Haziran 2000; 18 Ekim 2000 final)
Cuscani v. Birleşik Krallık (24 Eylül 2002; 24 Aralık 2002 final)
Darby v. İsveç (23 Ekim 1990)
Deweer v. Belçika (27 Şubat 1980)
Di Belmonte v. İtalya (16 Mart 2010; 16 Haziran 2010 final)
East/West Alliance Limited v. Ukrayna (23 Ocak 2014; 2 Haziran 2014 final)
Editions Periscope v. Fransa (26 Mart 1992)
Eko Elda Avee v. Yunanistan (9 Mart 2006; 9 Haziran 2006 final)
Engel ve Diğerleri v. Hollanda (8 Haziran 1976)
Ferazzini v. İtalya (44759/98; 12.06.2001)
Funke v. Fransa (25 Şubat 1993)
G.S.B. v. İsviçre (22 Aralık 2015; 22 Mart 2016 final)
Gasmus Dossier ve Fördertechnik GmbH v. Hollanda (23 Şubat 1995)
Glantz v. Finlandiya (20 Mayıs 2014; 20 Ağustos 2014 final)
Glor v. İsviçre (30 Nisan 2009; 6 Kasım 2009 final)
Gütl v. Avusturya (Başvuru no. 49686/99; 12 Mart 2009)
Handyside v. Birleşik Krallık (7 Aralık 1976)
Hentrich v. Fransa (22 Eylül 1994)
Hozee v. Hollanda (22 Mayıs 1998)
Huvig v. Fransa (24 Nisan 1990)
Intersplav v. Ukrayna (9 Ocak 2007; 23 Mayıs 2007 final)
İpek v. Türkiye (Başvuru No. 39706/98)

J.B. v. İsviçre (3 Mayıs 2001; 3 Ağustos 2001 final)
J.J. v. Hollanda (27 Mart 1998)
James ve Diğerleri v. Birleşik Krallık (21 Şubat 1986)
Janosevic v. İsveç (23 Temmuz 2002; 21 Mayıs 2003 final)
Janyr v. Çek Cumhuriyeti (31.10.2013)
Jehova Zeuhen in Österreich v. Avusturya (25 Eylül 2012; 25 Aralık 2012 final)
Jokela v. Finlandiya (21 Mayıs 2002; 21 Ağustos 2002 final)
Julius Kloiber Schlachthof Gmbh ve Diğerleri v. Avusturya (4 Nisan 2013; 4 Temmuz 2013 final)
Jussila v. Finlandiya (23 Kasım 2006)
Khodorkovskiy ve Lebedev v. Rusya (25 Temmuz 2013; 25 Ekim 2013)
Keslassy v. Fransa (8 Ocak 2002)
Kiiveri v. Finlandiya (10 Şubat 2015; 10 Mayıs 2015 final)
Lang v. Avusturya (Başvuru No. 28648/03)
Lemoine v. Fransa (1 Temmuz 1998)
Lindsay v. Birleşik Krallık (Başvuru No. 11089/84)
Lithgov ve Diğerleri v. Birleşik Krallık (8 Temmuz 1986)
Löffelman v. Avusturya (Başvuru No. 42967/98)
Lucky Dev v. İsveç (27 Kasım 2014)
Mamidakis v. Yunanistan (11 Ocak 2007; 11 Nisan 2007 final)
Manasson v. İsveç (Başvuru No. 41265/98)
Marckx v. Belçika (Başvuru No. 6833/74)
Melo Tadeu v. Portekiz (23 Ekim 2014; 23 Mart 2015 final)
Miailhe v. Fransa (No. 1) (25 Şubat 1993)
Miailhe v. Fransa (No. 2) (26 Eylül 1996)
Moratilla v. Fransa (Başvuru No. 17522/90)
Nagy v. Macaristan (20 Mart 2006)
Niemi v. Almanya (16 Aralık 1992)
NKM v. Macaristan (14 Mayıs 2013; 4 Kasım 2013 final)
Nykannen v. Finlandiya (20 Mayıs 2014; 20 Ağustos 2014 final)
Ortega Moratilla v. Fransa (Başvuru No. 17522/90)
Österlund v. Finlandiya (10 Şubat 2015; 10 Mayıs 2015 final)
PM v. Birleşik Krallık (19 Temmuz 2005; 19 Ekim 2005 final)
Pakozdi v. Macaristan (25 Kasım 2014; 23 Mart 2015)
Papamichalopoulos v. Yunanistan (24 Haziran 1993)
Ponsetti v. Fransa (Başvuru No. 36855/97)

R.Sz v. Macaristan (2 Temmuz 2013; 4 Kasım 2013 final)
Religionsgemeinschaft der Zeugen Jehovas ve Diğerleri v. Avusturya (Başvuru No. 40825/98)
Riener v. Bulgaristan (23 Mayıs 2006; 23 Ağustos 2006 final)
Rinas v. Finlandiya (27 Ocak 2015; 27 Nisan 2015 final):
Rosenquist v. İsveç (Başvuru No. 60619/00)
Ruotsalainen v. Finlandiya (16 Haziran 2009; 16 Eylül 2009 final)
S.A. Dangeville v. Fransa (16 Nisan 2002; 16 Temmuz 2002 final)
Satakunna Markkinapörssi Oy ve Satamedia Oy v. Finlandiya (21 Temmuz 2015)
Segame SA v. Fransa (7 Haziran 2012)
Serkov v. Ukrayna (7 Temmuz 2011; 7 Ekim 2011 final)
Shamayev ve Diğerleri v. Gürcistan ve Rusya (Başvuru No. 36378/02)
Shchokin v. Ukrayna (14 Ekim 2010; 14 Ocak 2011 final)
Spacek S.R.O. v. Çek Cumhuriyeti (9 Kasım 1999)
Sporrong ve Lönnroth v. İsveç (23 Eylül 1982)
Stere ve Diğerleri v. Romanya (23 Şubat 2006)
Terem Ltd., Chechetkin ve Olius v. Ukrayna (18 Ekim 2005; 18 Ocak 2006 final)
The National and Provincial Building Society, The Leeds Building Society and The Yorkshire Building Society v. İngiltere (23 Ekim 1997)
Tre Traktörer AB v. İsveç (7 Temmuz 1989)
Uzun v. Türkiye (Başvuru No.10755/13)
Van Raalte v. Hollanda (21 Şubat 1997)
Varnava v. Türkiye (19 Eylül 2009)
Vastberga Taxi Aktiebolag ve Vulic v. İsveç (23 Temmuz 2002; 21 Mayıs 2003 final)
Veeber v. Estonya (No. 2) (21 Ocak 2003; 21 Nisan 2003 final)
Windisck v. Avusturya (27 Eylül 1990)
Wypych v. Polonya (Başvuru No. 2428/05)
X v. Belçika (Başvuru No. 9804/82)
X ve Y v. Hollanda (26 Mart 1985)
Yehova Şahitler Derneği v. Fransa (30 Haziran 2011)
Yukos v. Rusya (20 Eylül 2011; 8 Mart 2012 final)

KAYNAKÇA

AFANASSIEV, Andrei, "Human Rights and Taxation in Europe: What is New?", **Eastern Europe Human Rights Law Journal**, Vol. 1, No. 1, July 2005, ss. 83-98.

AĞAR, Serkan, "Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barışı Yasası", **TBB Dergisi**, S. 59, Y. 2005, ss. 327-358.

AMBOS, Kai, "(Alman) Ceza Muhakemesi İçin Avrupa Hukuku'ndan Kaynaklanan Yükümlülükler-AİHM'in 2000-2002 Yılları Arasındaki Kararları Hakkında", (Çev: Mustafa R. ERDEM), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

AMBOS, Kai, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Yargılama Hakları-Silahların Eşitliği, Çelişmeli Önsoruşturma ve AİHS m. 6", (Çev: Yener ÜNVER), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

AMBROISE-CASTEROT, Carolie, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesi", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 320-329.

ANDRIANTSIMBAZOVINA, Joel, "İHAM'da Yorum Yöntemleri ve İHAS ve İHAM Kararlarının Türk İdari Yargı Sistemindeki Yeri" *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 25-52.

AKİPEK, Ömer İlhan, *Milletlerarası Adalet Divanı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları: 343, Ankara, 1974.

AKKAYA, Mustafa, "Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu" *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, ss. 339-348.

AKKURT, İsmail, "Yük'ümüz Ağır Mı? (Türkiye'deki Vergi Yükünün OECD Verileri Kapsamında Değerlendirilmesi)", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 320, Mayıs 2015, ss. 119-125.

AKSAR, Yusuf, *Evrinsel Yargı Kuruluşları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2007.

AKTAN, Coşkun Can ve GENCEL, Ufuk, "Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C. 5, S. 1, 2003, ss. 1-21.

ALLEN, Tom, *Property and the Human Rights Act 1998*, Hart Publishing, Oxford, 2005.

ALTAŞ, Soner, "Anayasa Mahkemesi'nin İdari Para Cezalarına İlişkin Adalet ve Hakkaniyet Vurgusu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2016, S. 154, ss. 244-251.

ARAI-TAKAHASHI, Yutaka, *The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR*, Hart Publishing, New York, 2001.

ARTUN, Sevcan, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar", *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar*, Ekin, 2015, ss. 105-154.

ASLANPINAR, Burak, "Anayasa Mahkemesi'nin Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülüklerle İlişkin Kararlarında Kamu Yararı Ölçütü", *TBB Dergisi*, S. 104, Y. 2013, ss. 299-320.

ATAKAN, Arda, Avrupa İnsan Haklar Mahkemesi'nin Takdir Yetkisi Doktrinine İlişkin Bir İnceleme, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 16, S. 3-4, ss. 29-36.

ATEŞ, Leyla, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.

Avrupa Ayrımcılık Yasağı Hukuku El Kitabı, Avrupa Birliği Temel Haklar Ajansı, Avrupa Konseyi, 2010.

AYDIN, Öykü Didem, "Türk Anayasa Yargısında Yeni Bir Mekanizma: Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XV, Y. 2011, S. 4, ss. 121-170.

AYFER, Ümit, "Elektronik Haciz Uygulamaları ve Yaşanan Bazı Problemler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 322, Temmuz 2015, ss. 57-60.

BAKER, Philip, "Double Taxation Conventions and Human Rights", *Tax Risk Management From Risk to Opportunity*, IBFD, Amsterdam, 2010, ss. 63-76.

BAKER, Philip, "Taxation and Human Rights", *GITC Review*, Vol. 1, Number 1, November 2001, ss. 1-13.

BAKER, Philip, "The Decision in Ferazzini: Time to Reconsider The Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters", *Intertax*, Vol. 29, Issue, 11, Kluwer Law International, 2001, ss. 360-361, s. 360-361.

BAKER, Philip, "Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters", *IBFD*, June 2014. (<http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2014/12/2014-June.pdf>) (Erişim Tarihi: 10.09.2015)

BAKER, Philip, "Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?", *Intertax*, V. 29, Issue 6/7, 2001, ss. 205-211.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", s. 149. (<http://www.fundabasaran.net/wp-content/uploads/2014/12/%C4%B0DAR%C4%B0-N%C4%B0TEL%C4%B0KL%C4%B0-VERG%C4%B0-SU%C3%87-VE-CEZALARI.pdf>) (Erişim Tarihi: 22.04.2015)

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S. 401, Ocak 2015. (<http://www.vmhk.org.tr/turk-vergi-hukukunda-uluslararasi-bilgi-degisimine-izin-veren-hukuki-kaynakların-tespiti-ve-degerlendirilmesi/>) (Erişim Tarihi: 29.05.2016)

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, C. XXV, Y. 2008, S. 2, ss. 309-337.

BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Vergi Kabahat ve Yaptırımları”, *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, ss. 285-298.

BAYAR, İbrahim Nihat, “Vergi Hukukunda Mükellef Aleyhine Uygulanan Gecikme Faizinin Değerlendirilmesi”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 3-4, Y. 2003, ss. 309-317.

BAYAR, İbrahim Nihat, “Vergi Yargılaması Hukukuna Hakim Olan İlkelerin Ayırıcı Özellikleri”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, S. 21, Eylül 2006. (<http://legalbank.net/belge/vergi-yargilamasi-hukukuna-hakim-olan-ilkelerin-ayirici-ozellikleri/824310>) (Erişim Tarihi: 23.11.2016)

BEKRİ, Nedim, “Gerekçeli Karar Hakkı”, **Ankara Barosu Dergisi**, S. 3, Y. 2014, ss. 203-228.

BİLİCİ, Nurettin ve BİLİCİ, Adem, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 5. Baskı, Ankara, 2015.

BİLİCİ, Nurettin ve DİLEMRE ÖDEN, Begüm, “Eski yöneticiler kurtuldu”, **Dünya gazetesi**, 9 Nisan 2015, s. 14.

BİLİCİ, Nurettin, *Türk Vergi Sistemi*, C. 2, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 36. Baskı, Ankara, 2016.

BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, C. 1, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 39. Baskı, Ankara, 2016.

BİLİCİ, Nurettin ve CANDAN, Turgut, “Vergide Yapılan Değişiklikler Geriye Yürüsün Mü, Yürümesin Mi?”, 30. *Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, ss. 1-23.

BİLİCİ, Nurettin ve BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda, “”Non Bis In Idem” Kuralı ve Yasallık İlkesi (Türk Vergi Hukuku ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi İlkeleri)”, *Prof. Dr. Şükrü Kızılot’a Armağan*, Ankara, Ocak 2014, ss. 48-72.

BOYAR, Oya, “Mülkiyet Hakkı”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, Ed. Sibel İNCEOĞLU, Beta, Ankara, 2013, ss. 495-532.

BUDAK, Tamer, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

BURRI, Susanne, “Towards More Synergy in the Interpretation of the Prohibition of Sex Discrimination in Europe Law? A Comparison of Legal Contexts and some

Case Law of the EU and the ECHR”, **Utrecht Law Review**, Vol. 9, Issue I, January 2013, ss. 80-104.

CAN, Osman, “Belirlilik ilkesine Anayasal Bakış”, **AÜHFD**, C. IX, S. 1-2, 2005, ss. 89-125.

CANDAN, Turgut, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının Türk İdari Yargı Sistemindeki Yeri”, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı*, Türkiye Barolar Birliği, Ankara, 2006, ss. 53-82.

CARSS FRISK, Monica, *Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1 Nolu Protokolü'nün 1. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz*, İnsan Hakları El Kitapları, No. 4, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 90, Eylül 2005.

CHADAMBUKA, Zuikomborero, “Serious Offences and The Right to Trial within a Reasonable Time”, **Essex Human Rights Review**, Vol. 9, No. 1, June 2012, ss. 1-10.

COOPER, Jonathan, “Özel ve Ailevi Yaşama Saygı Hakkı (İHAS madde 8)”, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı*, Barolar Birliği Yayınları: 97, Ankara, ss. 117-131.

Council of Europe, Explanatory Report to the Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, European Treaty Series No. 117. (<https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=09000016800c96fd>) (Erişim Tarihi: 23.02.2016)

ÇAĞAN, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **AÜHFD**, C. XXXVII, S. 1-4, 1980, ss. 129-151.

ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇELİK TÜZÜN, Binnur, *Vergilemede Müdahale İlkesi Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.

ÇOBAN, Ali Rıza, “Strasbourg’da Herküllere İhtiyacımız Var mı? Ulusal Takdir Yetkisi ve Evrensel Standartlar Arasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi”, **AÜHFD**, C. 57, S. 3, 2008, ss. 187-223.

ÇOBAN, Ali Rıza, “Protection Of Property Rights Within The European Convention On Human Rights”, The University Of Leeds Department Of Law, 2002.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan ve GÖDEKLİ, Mehmet, *Vergilemede Anayasal Prensipler*, Savaş Yayınevi, Erzurum, 2011.

DECAUX, Emmanuel, “İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 9,10 ve 11. Maddelerinin Yorumu”, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 500-511.

DEFEIS, ELIZABETH, “Equality and the European Union”, **Georgia Journal of International and Comparative Law**, Vol. 32, 2004, ss. 74-98.

DEMİRBAŞ AKSÜT, Burcu, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Açısından Vergilendirme Süreci”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2012, s. 122.

DEMİREL, Hakkı, “Yabancı Ceza İlamlarının Değeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. IX, S. 1-4, 1952, ss. 300-316.

DEMİRKOL, Selami, “Haksız Olarak Ödendiği Tespitle İadesine Hükmolunan Vergi Aslına, Vergi Yargı(sının)/cının Faiz Yürütmeme Çelişkisi-Anayasa Yargısının Vergi Yargı(sına)/cına Yön Vermesi Sürecinde Vergi Usulü-İdari Yargılama Usulü Uygulamasının Yargıç Tercihine Bırakılamazlığı Üzerine Bir Deneme”, **Mali Çözüm Dergisi**, Eylül-Ekim 2011, ss. 45-84.

DEMİRKOL, Selami, “Vergi Türevli Davaların, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nce Kabul Edilebilir Bulunması, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Vergi Yargılamasında Referans Norm Olarak Algılanabilirliği Üzerine Bir Derleme” **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, C. 15, S. 1, 2012, ss. 33-70.

DİNÇ, Güney, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Malvarlığı Hakları*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No. 124, Ankara, 2007.

DİNÇ, Güney, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mülkiyet Hakkı”, **TBB Dergisi**, S. 51, Y. 2004, s. 133-151.

DOĞRU, Osman, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 9., 10., ve 11. Maddeleri (Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü; İfade Özgürlüğü; Toplantı ve Dernek Kurma Özgürlüğü)”, *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 857-874.

DOĞRU, Osman, “İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarının İç Hukuklara Etkileri”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, No. 17, Ankara, 2000, ss. 194-225.

DOĞRU, Osman, “Kanunsuz Ceza Olmaz İlkesi (AİHS’in 7. Maddesi)”, *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 614-620.

DOĞRU, Osman ve NALBANT, Atilla, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar*, 1. Cilt (İHAS 2, 3, 4, 5, 6 ve 7. Maddeler), Legal Yayıncılık, İstanbul, 2013.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Bireysel Başvuru Kararlarının Vergi Yargısındaki Etkileri”, **Dünya gazetesi**, 17.03.2016.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Dava Boyunca Gecikme Faizini Durdurmak”, **Dünya gazetesi**, 16 Haziran 2015.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Defter ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Dünya gazetesi**, 30 Haziran 2015.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Tatiller Birleşirse”, **Dünya gazetesi**, 14 Aralık 2015.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, **Dünya gazetesi**, 5 Mayıs 2016.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, *Anayasal Mali Düzen*, XIII. Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, Yayın No. 12, İstanbul, 2000, ss. 135-160.

DOĞRUSÖZ, Bumin, “Yorum Yolu İle Tebligat”, **Dünya gazetesi**, 29 Ekim 2015.

DÜZEL, Osman, “Türkiye’nin Avrupa Birliği Üyeliği ve Türk Hukuk Sistemi”, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Uzmanlık Tezi, Ankara, Mayıs 2004.

EDEL, Frederic, *The Length of Civil and Criminal Proceedings in the Case-Law of the European Courts of Human Rights*, Human Rights Files No. 16, Council of Europe Publishing, 2007.

EDREY, Yoseph, “Constitutional Review and Tax Law: An Analytical Framework”, **American University Law Review**, Vol. 56:5, 2007, ss. 1187-1228. (<http://digitalcommons.wcl.american.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1216&context=aulr>) (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

EGELİ, Haluk ve ÖZCAN, Güngör, “Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergilerin Vergi Adaleti Sağlamadaki Rolü, Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Prof. Dr. Fevzi Devrim’e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2014, ss. 219-229.

EKİNCİ, Hüseyin, “Kabul edilebilirlik Kriterleri”, *Bireysel Başvuru İnceleme Usulü ve Kabul Edilebilirlik Kriterleri (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Anayasa Mahkemesi)*, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2013, ss. 128-164.

ENDO, Guillaume, “Nullum Crimen Nulla Poena Sine Lege Principle and the ICTY and ICTR”, **Revue Quebecoise de Droit International**, Vol. 15, Issue 1, 2002, ss. 205-220.

ENGİN, Murat, “İnsan Haklarına İlişkin Uluslararası Hukuk ve Türk Hukuku Anayasa m. 90 Son Cümle Hükmü ve Toplu Eylemler Üzerine”, **Sosyal Güvenlik Dergisi**, C. 5, S. 2, Y. 2015, ss. 9-36.

ERGÜN, Evrim Çağdaş, “Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma İlkesi”, **AÜHFD**, S. 55 (2), 2006, ss. 65-89.

ERKİN, Gözde, “Çeşitli Temel Hak ve Özgürlükler Bağlamında Vergilendirme Yetkisinin Sınırları Sorunu”, *IV. Vergi Hukuku Konferansı Genç Hukukçular/Genç Yaklaşımlar*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, ss. 93-118.

ERŞEN, Serkan, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Türk Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı”, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2007.

ETGÜ, Mehmet Akif, *Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Mülkiyet Hakkına Bakışı*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009.

FEYZİOĞLU, Metin, "Suçsuzluk Karinesi: Kavram Hakkında Genel Bilgiler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi", **AÜHFD**, Y. 1999, C. 48, S. 1-4, ss. 135-163, s. 141.

FRIPP, Eric vd., *The Law and Practise of Expulsion and Exclusion From the United Kingdom: Deportation, Removal, Exclusion and Deprivation of Citizenship*, Hart Publishing, Oxford and Portland, 2015.

FROWEIN, Jochen, "Freedom of Expression under the European Convention on Human Rights", *Freedom of Expression and Restrictions Included In The Penal Code and Other Legal Texts: Seminars Held In Budapest and Strasbourg In 1997*, Monitor/Inf. (97) 3, Council of Europe, ss. 7-17.

FURTUN, İdris Hakan, "Türk Vergi Sisteminin Laiklik Açısından İrdelenmesi Türk Vergi Sistemi İçerisinde Yer Alan Çeşitli Yasalarda Farklı Din ve İnançlara Yaklaşım", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, ss. 987-1014.

GEMALMAZ, Burak, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, İstanbul 2008.

GEMALMAZ, Burak, "Basiretli Bir İşadamı Gibi Davranma Yükümlülüğü Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Yukos ve Soros Kararları Üzerine Düşünceler", **Güncel Hukuk Dergisi**, Kasım 2011, s. 60-64.

GEMALMAZ, Burak, "Mali Güç Ölçütünü Dikkate Almayan Aşırı Vergi Mülkiyet Hakkı İhlalidir: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Macaristan'a Karşı 14 Mayıs 2013 Tarihinde Verdiği N.K.M. Kararının İncelenmesi", **İstanbul Barosu Dergisi**, C. 88, S. 2, 2014, ss. 128-143

GERÇEK, Adnan vd. "Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", **AÜHFD**, A. 63 (1), 2014, s. 81-130.

GEREK, Şahnaz ve AYDIN, Ali Rıza, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.

GEZER, Güngör, "Vergi Ziyai Cezası İle İlgili Tekerrür Uygulaması Adalet ve Eşitlik İlkeleri Yönünden Anayasa'ya Aykırıdır", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 325, Ekim 2015, ss. 130-136.

GEZER, Güngör, "Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Üzerine Verdiği Kararların Genel Olarak Sonuçları ve Vergi Uygulamasındaki Etkileri İle Pilot Karar Usulü", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 333, Haziran 2016, ss. 35-42.

GÖÇMEN İLKE, "Avrupa Birliği Adalet Divanı", *Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar*, Ed. AKÇAY, Belgin ve GÖÇMEN, İlke, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, ss. 200-227.

GÖKBUNAR, Ali Rıza, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 1998, S. 4. (http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf) (Erişim Tarihi: 30/10/2014).

GÖKER, Cenker, "Dış Ticaret İşlemlerine Konulan Ek Mali Yükümlülüklerde Öngörülebilirlik İlkesi Üzerine Bir Deneme", **Ankara Barosu Dergisi**, S. 2013/1, Y. 71, ss. 113-124.

GÖKER, Cenker, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

GÖZLER, Kemal, *Anayasa Hukukuna Giriş Genel Esaslar ve Türk Anayasa Hukuku*, Ekin, 3. Baskı, Bursa, 2003.

GÖZLER, Kemal, "İnsan Hakları Normlarının Anayaüstülüğü Sorunu", *Türkiye'de İnsan Hakları*, Ankara, TODAİE Yayını, 2000, s. 25-46. (TODAİE tarafından Ankara'da 6-7 Aralık 1998 tarihinde Ankara'da TODAİE'de düzenlenen "Türkiye'de İnsan Hakları Konferansı"nda sunulan tebliğ).

GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve GÖLCÜKLÜ, Feyyaz, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulanması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, Turhan Yayınevi, 11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 9. Bası, Ankara, 2011.

GRABENWARTER, Christoph, "Yargılama Güvenceleri-Adil Yargılama Hakkı (İHAS Md. 6)", (Çev: Osman CAN), *Adil Yargılama Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

GREER, Steven, "The Interpretation of the European Convention on Human Rights: Universal Principle or Margin of Appreciation?", **UCL Human Rights Review**, Vol. 3, 2010.

GRGIC, Aida vd., *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Kapsamında Mülkiyet Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Ek Protokollerinin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz Kitap*, Avrupa Konseyi İnsan Hakları El Kitapları No. 10, Belçika, 2007. *Guide on Article 6 Right to a Fair Trial*, Council of Europe/European Court of Human Rights, 2014.

GÜMÜŞKAYA, Gamze, "Türk Vergi Yargılaması Hukuku'nda Duruşma", **İÜHFİM**, C. LXVI, S. 2, 2008, ss. 15-48.

GÜNDÜZ, Zeki, "Vergi Yargısında Gerekçeli Karar Hakkı", **Dünya gazetesi**, 17,06.2015.

GÜNEŞ, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa, İstanbul, 1998.

GÜRİZ, Adnan, *Hukuk Felsefesi*, Siyasal Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2015.

HAMMER, David, "A Dynamic Reconstruction Of The Presumption Of Innocence", **Oxford Journal Of Legal Studies**, Vol. 31, No. 2, 2011, ss. 417-435.

HARRIS, David ve diğerleri, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford, Second Edition, 2009.

HELPER, Laurence, "The New Innovation Frontier? Intellectual Property and the European Court of Human Rights", **Harvard International Law Journal**, Vol. 49, Number 1, Winter 2008.

HEMBACH, Holger, "The Length of Proceedings in the Jurisprudence of the European Court of Human Rights", **Macedonian Law Journal**, October, 2012. (<http://echr-online.info/wp-content/uploads/2014/12/The-length-of-proceedings-in-the-jurisprudence-of-the-European-Court-of-Human-Rights1.doc>) (Erişim Tarihi: 25.11.2015)

HEPER, Yunus, "Telefon Dinleme Mevzuatımız Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarına Uygun Mu?", **Çankaya Üniversitesi Journal Of Law**, S. 8/1, Mayıs 2001, ss. 51-76.

HURFORD, James, "'An Aspect of Ordinarity": Is Age a "Suspect Ground" under Article 14 ECHR?", **Judicial Review**, March 2014, Vol. 19, Issue 1, ss. 39-45. Human Rights Case Digest The European Convention System, Volume 14, January-December 2003;s.379-380. (http://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/hurcd14&div=85&g_sent=1&collection=journals#383) (Erişim Tarihi: 22 Ocak 2015)

İLERİ, Yusuf, "Elektronik Tebliğ Sisteminde Çıkış Mümkün Mü?", **Dünya gazetesi**, 31.10.2015.

İNAN, Yüksel, *Uluslararası Adalet Divanının Yargı Yetkisi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 171, Ankara, 1982.

İNCEOĞLU, Sibel, "Anayasa ve İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi İlişkisi", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, Ed. Sibel İNCEOĞLU, Beta, Ankara, 2013, ss. 7-21.

İNCEOĞLU, Sibel, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı*, Beta, İstanbul, 2002

İNCEOĞLU, Sibel, *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler*, Beta, Gözden Geçirilmiş 2. Bası, İstanbul, 2005.

İNCEOĞLU, Sibel, "Yeni Anayasada Bağımsız Bir Yargı İçin Neler Yapmalı? Uluslararası Belgeler Işığında Öneriler", **TBB Dergisi**, S. 95, Y. 2011, ss. 235-268. *İnsan Hakları*, Matus Basımevi, Ankara, 2006.

İstanbul Barosu Dergisi, C. 86, S. 2012/4, Temmuz-Ağustos 2012, ss. 518-521.

JONES, John Avery, "Tax Law: Rules or Principles?", **Fiscal Studies**, Vol. 17, No. 3, 1996, ss. 63-89. (<http://www.ifs.org.uk/fs/articles/fsaveryjones.pdf>) (Erişim Tarihi: 18.09.2015)

KALABALIK, Halil, *İnsan Hakları Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2009.

KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989.

KAPANİ, Münci, *Kamu Hürriyetleri*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 1993.

KAPLAN, Recep ve YILMAZOĞLU, Yunus Emre, "AİHM ve Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Adil Yargılanma Hakkının Kapsamı Açısından Vergi Uyuşmazlıkları," **TAAD**, Y. 6, S. 21, Nisan 2015, ss. 445-465.

KARAKAŞ, Eser ve SONSUZUĞLU, Elif, "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi", *Anayasal Mali Düzen*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No. 12, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, ss. 215-248.

KARAKAŞ, Fatma Tülay, "Karine Kavramı, Kanuni Karineler ve Varsayımlar", *AÜHFD*, S. 62 (3), 2013, ss. 729-759.

KARAKEHYA, Hakan, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. Maddesi (Adil Yargılanma Hakkı) Bağlamında Ceza Muhakemesinde Duruşma", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Eskişehir, 2007.

KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

KARAMAN, Ebru, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Kararlarının Yerine Getirilmemesinden Doğan Sorumluluk", *İÜHF*, C. LXXII, 2014, ss. 411-434.

KARASOMANOĞLU, Fatih, *İnsan Hakları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.

KESKİN ATA, Funda, *Avrupa Birliği ve İnsan Hakları*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2013.

KILINÇ, Bahadır, "Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C. 25, 2008, ss. 19-59.

KILKELLY, Ursula, *Özel Hayata ve Aile Hayatına Saygı Gösterilmesi Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 8. maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz*, İnsan Hakları El Kitapları No. 1, Almanya, 2001.

KIZILLOT, Şükrü ve TAŞ, Metin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

KOCASAKAL, Ümit, "Anayasa Mahkemesi'nin Suçta Kanunilik İlkesi İle İlgili Bir Kararının İncelenmesi", *Terazi Aylık Hukuk Dergisi*, C. 10, S. 108, Ağustos 2015, ss. 24-40.

KRÜGER, Hans Christian, "Reflections Concerning Secession of the European Communities to the European Convention on Human Rights", *Penn State International Law Review*, Vol: 20/1, 2002, ss. 89-99.

KUÇURADİ, İoanna, "İnsan Hakları: Kavramı ve Çeşitleri", *İnsan Hakları (Konferans, Panel ve Sempozyumlar)*, Ankara Barosu İnsan Hakları Merkezi Yayınları, Ankara, 2006, ss. 31-47.

KUIJER, Martin, "The Right to a Fair Trial and the Council of Europe's Efforts to Ensure Effective Remedies on a Domestic Level for Excessively Lengthy Proceedings", *Human Rights Law Review*, 13:4, 2013, ss. 777-794.

KUMRULU, Ahmet, "Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri", *AÜHFD*, C. XXXVI, S. 1, 1979, ss. 147-162.

KURT KONCA, Nesibe, *Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi*, Adalet, Ankara, 2009.

LADEWIG, Hans-Meyer, "Adil Yargılanma Hakkı- II", (Çev. Hakan HAKERİ), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

LANG, Joachim, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev. Funda BAŞARAN), *Anayasal Mali Düzen*, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No. 12, XIII Türkiye Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, ss. 3-64.

LEIGH, Leonard, "Adil Yargılanma Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Antlaşması", (Çev: Selman DURSUN), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

LOCKE, John, *Second Treatise of Government*, Hackett Publishing, Cambridge, 1980.

LOCKE, John, *The Second Treatise of Government and a Letter Concerning Toleration*, Dover Thrift Editions, New YORK, 2002.

MACOVEI, Monica, *İfade Özgürlüğü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Uygulanmasına İlişkin Kılavuz*, İnsan Hakları El Kitapları No. 2. Mahkeme İçtihadına İlişkin Bilgi Notu, S. 165, Temmuz 2013. (http://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2013_07_165_TUR.pdf) (Erişim Tarihi: 10.02.2015)

MAHONEY, Paul, "Rights to a Fair Trial in Criminal Matters under Article 6 E.C.H.R.", **Judicial Studies Institute Journal**, 2004, ss. 107-129.

MARTINICO, Guiseppe, "Is The European Convention Going to be Supreme? A Comparative-Constitutional Overview of ECHR and EU Law Before National Courts", *The European Journal of International Law*, Vol. 23, No. 2, ss. 401-424.

MATEFI, Roxana ve BARSAN, Magdalena, "The Respect of Private Life-A Fundamental Right for a Person", **A Journal of Social and Legal Studies**, Vol. I, No. 1/2014, ss. 23-30.

MCBRIDE, Jeremy, "Proportionality and The European Convention on Human Rights" *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*, Hart Publishing, Oxford, 1999, Ed: Evelyn Ellis.

METİN, Yüksel, *Ölçülülük İlkesi Karşılaştırmalı Bir Anayasa Hukuku İncelemesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.

MOKHTAR, Aly, "Nullum Crimen, Nulla Poena Sine Lege: Aspects and Prospects", **Statute Law Review**, Vol. 26 (1), February 2005, ss. 41-55.

MOLE, Nuala ve HARBY, Catharina, *Adil Yargılanma Hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Klavuz*, İnsan Hakları Kitapçıkları No. 3, Almanya, 2001.

MUMCU, Ahmet ve KÜZECİ, Elif, *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

MURDOCH, Jim, *Düşünce, Vicdan ve Din Özgürlüğü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 9. Maddesinin Uygulanmasına Dair Kılavuz Kitap*, İnsan Hakları El Kitapları, S. 9, Avrupa Konseyi, Belçika, 2007.

MUTLUER, Kamil, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

O'CONNELL, Rory, "Cinderella Comes to the Ball: Art 14 and the Right to Non-Discrimination in the ECHR", **Legal Studies**, Vol. 29, No. 2, June 2009, ss. 211-229.

ÖNCEL, Mualla vd., *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 22. Baskı, Ankara, 2013.

ÖNCÜ ARSLAN, Gülay, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", **TAAD**, Yıl. 6, S. 20, Ocak 2015, ss. 139-190.

ÖNCÜ, Mehmet, "AİHS'in 6. Maddesinin 1. Paragrafının Kapsamı ve Bu Hükümde Güvence Altına Alınan Bazı Temel Hak ve İlkeler", *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 657-691.

ÖZCAN, Mehmet, "Avrupa Birliği'nde İnsan Hakları", *Avrupa Birliği Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar*, Ed. AKÇAY, Belgin ve GÖÇMEN, İlke, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2012, ss. 200-227674-697, s. 695.

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, "Vergi Hukukunda Karineler", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, Ankara, 2011.

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, "Vergi Hukukunda Kişisel Veriler Bakımından Ölçülülük İlkesinin Uygulanması", *Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No. 2 Vergi Hukuku*, Ed. Billur Yaltı, XII Levha Yayıncılık, ss. 143-164, s. 149.

ÖZDİLER KÜÇÜK, Eda, "Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 5, S. 2, 2014, ss. 195-208.

ÖZEN, Mustafa, "Non Bis In Idem (Aynı Fiilden Dolayı İki Kez Yargılama Olmaz) İlkesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XIV, S. 1, 2010, ss. 389-417.

ÖZMAN, Aydoğan, "Avrupa İnsan Hakları Divanı'nın 1980 Yılında Verdiği Kararlar", **AÜHF**, C. XXXVIII, 1980, ss. 489- 512.

ÖZTAN, Bilge, *Medeni Hukuk'un Temel Kavramları*, Turhan Kitabevi, 16. Bası, Ankara, 2004.

PACZOLAY, Peter, "Anayasa Şikayeti: Bir Karma Çözüm mü?", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 26, 2009, ss. 313-320.

PAULIAT, Helene, "Mülkiyet Hakkı", *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı*, Barolar Birliği Yayınları: 97, ss. 267-283.

PEKCANITEZ, Hakan vd., *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, 14. Bası, Ankara, 2013.

PETERS, Anne, "Adil Yargılanma (m. 6. f. 1 ve 2)", (Çev.Mahmut KOCA), *Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku Kunter'e Armağan*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

PILLA, Daniel, *Ten Principles Of Federal Tax Policy*, Legislative Principles Series Number 9, 2010. (<http://heartland.org/policy-documents/ten-principles-federal-tax-policy>) (Erişim Tarihi: 16.09.2015)

POPESCU, Ramona Delia, "Constitutionalisation of Civil Law: The Right to Respect for Private Life and Human Dignity", **Agora International Journal of Juridical Sciences**, No. 1 (2013), ss. 150-156.

RACHETER, Donald ve WAGNER, Richard, *Politics, Taxation and The Rule of Law, The Power to Tax in Constitutional Perspective*, **Springer-Science+Business Media**, 2002.

REÇBER, Kamuran, *Avrupa Birliği Hukuku ve Temel Metinleri*, Dora, Bursa, 2012.
REİSOĞLU, Safa, *Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları*, Beta, İstanbul, 2001.

ROBINSON, Judge Patrick, "The Right to a Fair Trial in International Law with Specific Reference to the Work of the ICTY", **Berkeley Journal of International Law Publicist**, Vol. 3, Fall 2009, ss. 1-11.

ROZAKIS, Christos, "The Right to a Fair Trial in Civil Cases", **Judicial Studies Institute Journal**, 2004, ss. 96-106.

SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta, 5. Baskı, İstanbul, 2009.

SANCAKDAR, Oğuz, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türk Yargı Sistemindeki Konumu ve Kararlarının İdari Yargı Hakiminin Vereceği Kararlara Etkisi", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, 11 Mayıs 2007, ss. 211-293.

SARAÇOĞLU, Fatih ve ATALAY ANIN, Irmak, "Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergilemede Eşitlik ve Adalet İlkeleri", *Prof. Dr. Fevzi Devrim'e Armağan*, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İzmir, 2014, ss. 359-372.

SAYGIN, Engin, "Haklı Beklentilerin Korunması İlkesine Yönelik Türk ve İngiliz İdare Hukuku Yaklaşımı Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz", **TBB Dergisi**, S. 126, Y. 2016, ss. 211-234.

SCHWELB, Egon, "The Protection of the Right of Property of Nationals under the First Protocol to the European Convention on Human Rights", **The Americal Journal of Comparative Law**, Vol. 13, No. 4, Autumn 1964, ss. 518-541.

SERMET, Laurent, *The European Convention on Human Rights and Property Rights*, Human Rights Files No. 11 rev., Council of Europe Publishing, 1998.

SKOGHOY, Jens Edvin, "The Prohibition Against Repeated Criminal Proceedings According to the ECHR Protocol 7 Article 4", **Scandinavian Studies in Law**, Vol. 51, 2007, ss. 471-487.

SOYASLAN, Doğan, *Yürütme Organının Suç ve Ceza Koyma Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara 1990.

SOYGÜT, Mualla Buket, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Mahkemesi Kararlarında Mükellefin Suç ve Cezalara İlişkin Hakları" **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 5, S. 10, Güz 2006/2, ss. 253-265.

SOYGÜT ARSLAN, Mualla Buket, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Miailhe/Fransa Kararı", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Y. 8, S. 16, Güz 2009, ss. 159-171.

STEINBERGER, Helmut, "Decisions of the Constitutional Court and their Effects", *The Role of the Constitutional Court in the Consolidation of the Rule of Law*, Council of Europe Publishing, Strasbourg, 1994, ss. 65-91.

SVETLANA, Shilyaeva, "Protection of Property Rights Under the European Convention on Human Rights and the Russian National Legislation", Lund University Faculty of Law, Master Thesis, Spring 2008.

ŞAHBAZ, İbrahim, "AİHM Kararlarında Yargı Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı", **Anayasa Yargısı Dergisi**, S. 25, Y. 2008, ss. 229-289.

ŞENYÜZ, Doğan, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, S. 1, 2013, ss. 29-40.

ŞENYÜZ, Doğan vd., *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin, 9. Baskı, Bursa, 2013.

ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku Vergi Kabahatleri ve Suçları*, 7. Baskı, Ekin, Bursa, 2013.

ŞİMŞEK, Suat, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin Mülkiyet Hakkıyla İlgili Davaları İnceleme Yöntemi: Üç Kural Analizi", **Sayıştay Dergisi**, S. 88, Ocak-Mart 2013, ss. 27-47.

ŞİMŞEK, Suat, "Vergi Politikaları, Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi", **Maliye Dergisi**, S. 159, Temmuz-Aralık 2010, ss. 323-345.

ŞİRİN, Tolga, "Takdir Marjı Doktrini ve Türkiye Anayasa Mahkemesi Açısından Anlamı", **Anayasa Hukuku Dergisi**, C. 2, S. 4, 2013, ss. 359-399.

ŞİRİN, Tolga, *Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru) İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Almanya Uygulaması İle Mukayeseli Bir İnceleme*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

ŞİRİN, Tolga, "Üçüncü Yılda Bir Bilanço: Türkiye Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Usulünün ve Kararlarının Değerlendirilmesi" (http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/TA_Bildiri.pdf) (Erişim Tarihi: 13.04.2016)

TAN, Turgut, "Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Hizmeti Yaklaşımı", **Anayasa Yargısı Dergisi**, C. 8, 1991, ss. 233-252.

TAN, Turgut, "İdari Yaptırımlar ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ndeki Güvenceler", *Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük'e Armağan*, Ankara, 2005, ss. 309-326.

TAYLAR, Yıldırım, "Ölçülülük İlkesi Bağlamında Vergi Ziyat Cezasının Anayasa'ya Uygunluk Sorunu", *30. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiriler Kitabı*, ss. 1-41.

TEKBAŞ, Abdullah, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 12, Özel Sayı, 2012, s. 123-191.

TEZCAN, Durmuş vd., *İnsan Hakları El Kitabı*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.

TEZCAN, Durmuş, "Tercümandan Yararlanma Hakkı", **AÜHFD**, C. 52, S. 1, 1997, ss. 693-700.

TOYDEMİR, Seçkin, "İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı", **Terazi Aylık Hukuk Dergisi**, C. 11, S. 116, Nisan 2016, ss. 143-162.

TULKENS, Françoise, "Freedom of Religion under the European Convention on Human Rights: A Precious Asset", **Brigham Young University Law Review**, Vol. 2014, Issue 3, 2015, ss. 509-530.

TURAN, Hüseyin, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatlarında Makul Sürede Yargılanma Hakkı", **TAAD**, Yıl: 3, S. 11, Ekim 2012, ss. 47-75.

TURHAN, Mehmet, "Değişen Egemenlik Anlayışının Hak ve Özgürlüklerin Korunmasına Etkileri ve Türk Anayasa Mahkemesi", **Anayasa Yargısı Dergisi**, S. 20, Anayasa Mahkemesi Yayınları: 50, Ankara, 2003.

TÜMAY, Murat, "The "Margin of Appreciation Doctrine" Developed By The Case Law of the European Court of Human Rights", **Ankara Law Review**, Vol. 5, No. 2, 2008, ss. 201-234.

TÜRMEEN, Rıza, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde Adil Yargılanma Hakkı", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 39-45.

TÜRMEEN, Rıza, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin İç Hukukumuzda Etkileri", **Anayasa Yargısı Dergisi**, Ankara, 2000, ss. 32-42.

TÜSİAD Raporu, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu Anayasa Hukuku, İdare Hukuku ve Ceza Hukuku Açısından*, Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, Aralık, 2003.

USTA, Fuat, "Vergi Tekniği Raporu Mükellefe Verilmezse Ne Olur?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 333, Haziran 2016, ss. 105-109.

UYGUN, Oktay, *Kamu Hukuku İncelemeleri İnsan Hakları, Demokrasi, Hukuk Devleti, Egemenlik*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.

UZUN, Mine, "Bir Adil Yargılanma Hakkı Olarak Tanığı Sorgulama ve Tanık Dinletme Hakkının Türk Vergi Yargılamasındaki Yeri", **AÜHFD**, S. 63 (1), 2014, ss. 219-245.

UZUN, Mine, "Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesinin Haksız Çıkma Zammı Kararı", *Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferansı Serisi No.2 Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, ss. 33-52.

ÜSTÜN, Ümit Süleyman, "Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. XV, Y. 2011, S. 3, ss. 363-390.

VAN BANNING, Theo, R.G., *The Human Right to Property*, School of Human Rights Research, 2002.

VAN BOCKEL, Bas, *The Ne Bis In Idem Principle in EU Law*, Kluwer Law International, Great Britain, 2010.

VAN DIJK, Pieter ve VAN HOOF, Fried, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Kluwer Law International, 3. Edition, Netherlands, 1998.

VAN DIJK, Pieter ve diğerleri, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Intersentia, 4. Edition, Oxford, 2006.

VICKERS, Lucy, "Religious Freedom: Expressing Religion, Attire and Public Spaces", **Journal of Law&Policy**, Vol. 22, Issue 2, 2014, ss. 591-611.

YALTI, Billur, "AİHS'deki Mülkiyet Hakkının İç Hukuk Açısından İncelenmesi: Mülkiyet Hakkı ve Vergi Hukuku", *Bireysel Başvuru Yuvarlak Masa Toplantıları*, II. Cilt, Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2014, ss. 1048-1069.

YALTI, Billur, "Bir Başka Açıdan Haksız Çıkma Zammı: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Yukos Kararının Düşündürdükleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 289, Ekim 2012, s. 159-164.

YALTI, Billur, "İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği", *Prof. Dr. Nuri Centel'e Armağan*, Aralık 2012, ss. 429-452.

YALTI, Billur, "İHAM'ın Glantz Kararının Ardından: Kaçakçılıkta Para Cezası ve Hapis Cezası Uygulamasının Non bis in idem İlkesine Aykırılığı Üzerine", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 317, Şubat 2015, s. 85-92.

YALTI, Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesinin Yakın Tarihteki İçtihadında Mülkiyet Hakkı İhlalleri: N.K.M. ve Yehova Şehitleri Kararları: Ağır Vergilendirme ve Ayrımcı Vergilendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 300, Y. 36, Eylül 2013, ss. 63-72.

YALTI, Billur, "İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Yargıçları-Türk Vergi Yargıçları: Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek: Vergi İadelerinde Zaman/Değer Kayıpları", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl Sempozyumu*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 74, 11 Mayıs 2007, ss. 167-192.

YALTI, Billur, "Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı (ABD Yüksek Mahkemesi'nin Lipper Kararı'ndan, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin Riener Kararına: Hukuk Standartları), **TBB Dergisi**, S. 66, Y. 2006, ss. 95-120.

YALTI, Billur, "Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No. 243, Ankara, 2009, ss. 507-536.

YALTI, Billur, "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 332, Mayıs 2016, ss. 52-57.

YALTI, Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta, İstanbul, 2006.

YALTI SOYDAN, Billur, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-I", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 143, ss. 151-167.

YALTI SOYDAN, Billur, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği", **Vergi Dünyası**, S. 254, Ekim 2002, ss. 85-102.

YAMLI Mehmet Sadık (Hazırlayan), *Bireysel Başvuruda İdari Yargıya İlişkin İhlal Kararları*, Şen Matbaa, Ankara, 2016.

YILMAZ, Ejder, "İcra İnkâr Tazminatı Açısından "Likid Alacak" Kavramı", **Bankacılar Dergisi**, S. 67, ss. 85-93.

YILMAZOĞLU, Yunus Emre, "Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkeleri Bağlamında Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesinde Hukuki Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 306, Mart 2014, s. 80-89.

ZANGHI, Claudio, "Ayrımcılık Yasağı ve Eşitlik", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Adli Yargı Sempozyumu*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları: 72, 2004, ss. 211-219. <http://www.anayasa.gov.tr/files/bireyselbasvuru/istastik-04082016.pdf> (Erişim tarihi: 25.10.2016)

http://www.anayasa.gov.tr/files/insan_haklari_mahkemesi/adalet_divani/ABADtr.pdf (Erişim Tarihi: 18.02.2016)

http://www.bbc.com/turkce/haberler/2015/12/151208_izlanda_sumer_dini (Erişim Tarihi: 22.01.2016)

<http://caselaw.echr.globe24h.com/0/0/greece/2011/09/14/case-of-mamidakis-against-greece-106905-35533-04.shtml> (Erişim Tarihi: 02.03.2015)

<http://caselaw.echr.globe24h.com/0/0/greece/2007/01/11/mamidakis-v-greece-2905-35533-04.shtml> (Erişim Tarihi: 02.03.2015)

<http://conventions.coe.int/Treaty/en/Reports/Html/177.htm> (Erişim Tarihi: 01.12.2015)

http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf (Erişim Tarihi: 10.12.2015)

http://www.echr.coe.int/Pages/home.aspx?p=court/judges&c=#n1368718271710_po_inter (Erişim Tarihi: 25.02.2016)

<http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2014/12/2009-December.pdf> (Erişim Tarihi: 08.06.2016)

<http://www.gib.gov.tr/node/102573> (Erişim Tarihi: 31.05.2016)

http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat (Erişim Tarihi: 31.05.2016)

http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat/fatca-sorular (Erişim Tarihi: 05.11.2016)
[http://hudoc.echr.coe.int/eng#{\"fulltext\":\[\"CASE OF SEGAME SA v. FRANCE - \[Turkish Translation\] summary by the COE Human Rights Trust Fund\\\"\],\"documentcollectionid2\":\[\"GRANDCHAMBER\", \"CHAMBER\"\], \"itemid\":\[\"001-117772\"\]}](http://hudoc.echr.coe.int/eng#{\) (Erişim Tarihi: 12.02.2016)

<http://www.inhak.adalet.gov.tr/istatistik/2013/20.pdf> (Erişim Tarihi: 01.12.2015)

<http://www.kaydulhukuk.com/hukuk-makaleleri/52-vergi-hukuku/7013-kamulastirma-bedelinden-stopaj-kesintisinin-muelkiyet-hakki-ihalili-oldugu-hakkinda-dibelmonte-italya-karari.html> (Erişim Tarihi: 29.05.2015)

http://www.mfa.gov.tr/avrupa-konseyi_.tr.mfa (Erişim Tarihi: 26.02.2016)

<http://www.mfa.gov.tr/birlesmis-milletler-teskilati-ve-turkiye.tr.mfa> (Erişim Tarihi: 26.02.2016)

<http://www.ndfr.nl/Pdf/echr-11663-04.pdf> (Erişim Tarihi: 22.03.2016)

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2 (Erişim Tarihi: 01.10.2015)

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-revenue-by-sector-2008_20758510-table8 (Erişim Tarihi: 01.10.2015)

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss840m.htm> (Erişim Tarihi: 25.12.2015)

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss497.pdf> (Erişim Tarihi: 23.02.2016)

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Soyisim, İsim : DİLEMRE ÖDEN, Begüm
Uyruğu : T.C.
Doğum Tarihi ve Yeri : 19/04/1987 Ankara
Medeni Hali : Evli
Telefon Numarası : 03122844500
E-Posta : begumdilemre@cankaya.edu.tr

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Yüksek Lisans	Çankaya Üniversitesi	2012
Lisans	Çankaya Üniversitesi	2008
Lise	Cumhuriyet Lisesi	2004

İŞ DENEYİMİ

Yıl	Yer	Pozisyon
2011-Halen	Çankaya Üniversitesi	Araştırma Görevlisi

YABANCI DİL

İyi Seviyede İngilizce