

PAPER DETAILS

TITLE: VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NUN ANAYASAL TEMELLERİ

AUTHORS: Burcu Demirbas AKSÜT

PAGES: 257-312

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/756715>

^HVERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NUN ANAYASAL TEMELLERİ*

Arş. Gör. Burcu DEMİRBAŞ AKSÜT**

GİRİŞ

Kuvvetler ayrılığı ilkesi, devlet niteliğini kazanmış her siyasal toplumda birbirinden farklı üç görev olduğu, bu görevlerden her birini yerine getiren bir güç bulunduğu ve bunların birbirleri karşısında bağımsız bir statüye sahip oldukları esasına dayanır. Bu ilke, kanunları yapan yasama gücünün, yapılan kanunları uygulayan yürütme gücünün ve uygulamadan doğan uyuşmazlıkların giderilmesini sağlayan yargı gücünün ayrı organlara verilmesini; bu organların birbirinden bağımsız olmasını gerektirir¹. 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinde yer alan kuvvetler ayrılığı ilkesi uyarınca, kuvvetler ayrılığının gerçekleşmediği ve yurttaş haklarının güvence altına alınmadığı toplumlar, anayasaya sahip sayılmayacaklardır. Böylelikle söz konusu ilke, devletin ve anayasanın temeli durumuna getirilmiştir. Bu noktada kuvvetler ayrılığı ilkesi, devletin bir bütün olarak sahip olduğu gücü ve onun korkutucu görünümünü azaltır; ayrıca her bir gücü diğeriyle işbirliğine yöneltir ve böylece devlet organları birbirini dengeler².

Kuvvetler ayrılığı ilkesine dayalı modern demokratik devlet yapısının vazgeçilmez ve olmazsa olmaz şartı Yargı Bağımsızlığıdır³. Yargı, yürütmeden ve yasamadan ayrı olması, yargının her türlü baskı ve etkiden uzak ve

H Hakem incelemesinden geçmiştir.

* D.E.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı Vergi Yargılaması Hukuku dersi seminer çalışmasıdır.

** Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

¹ Bkz. Teziç, s. 395 vd.; Özbudun, s. 185 vd.; Dikmen Caniklioğlu, s. 57-59; Sır, s. 162.

² Güran, s. 193-194.

³ Güran, s. 194; İbrahimhakkıoğlu, s. 652; Dikmen Caniklioğlu, s. 234; Sır, s. 158.

siyasal çekişmelerin dışında kalması gerekmektedir. Diğer yandan, yargının bağımsızlığı yalnız kuvvetler ayrılığı ilkesinin bir gereği değil, aynı zamanda yargı görevinin de bir gereği olduğu için kuvvetler birliği ilkesinin egemen olduğu ülkelerde bile -göstermelik de olsa- yargı, yürütme ve yasamanın dışında tutulmaktadır. Çünkü, “yargı” bağımsız olmazsa yargı olamayacaktır. Bir devletin yargısından bahsedilebilmesi için, yargının bağımsız olduğunu ifade etme zorunluluğu bulunmaktadır⁴.

Yargı bağımsızlığı 1982 Anayasası’nın 138’inci maddesinde güvence altına alınmaktadır. Yargı bağımsızlığı ancak bir hukuk devletinde ve hukuk devletinin unsurları arasında yer alması halinde bireyler bakımından anlam ifade etmektedir. Bu çerçevede hukuk devleti içerisinde yer alan güvenceler, yargı bağımsızlığının bireyler bakımından görünümünü oluşturmaktadır. Diğer yandan bireylerin, hak arama özgürlüğüne bu çerçevede adil yargılanma hakkına ve hukukî dinlenilme hakkına sahip olması, bir hukuk devletinde yargılama faaliyetinin başlayabilmesi ve yürütülebilmesi için bireylere tanınmış olan yargısal güvencelerdir. Vergi yargılaması bakımından hukuk devleti ilkesi ve bu ilkenin kapsamında yer alan güvencelerin incelendiği bu çalışmada, öncelikle devletin temel niteliklerine ilişkin ilkelere, bunun içerisinde de ilk olarak hukuk devleti ilkesine değinilecektir. Aslında hukuk devleti ilkesi, diğer tüm hak ve ilkelerin temelini oluşturmaktadır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Anayasada yer alan sistematik göz önünde tutulmaktadır. Bu çerçevede hukuk devleti ilkesi kapsamında idarenin yargısal denetimine, hâkim bağımsızlığı ve güvencesine son olarak da kanunî hâkim güvencesine yer verilmektedir. Daha sonra ise, devletin temel niteliklerine ilişkin ilkeler arasında sosyal devlet, insan haklarına saygılı devlet ve eşitlik ilkesinden bahsedilmektedir. İkinci olarak, temel hak ve özgürlüklere ilişkin ilkelerle vergi yargılamasının bağlantısı kurulmaya çalışılmakta, bu çerçevede özel yaşama saygı hakkına, seyahat özgürlüğüne ve mülkiyet hakkına değinilmektedir. Son kısımda ise, vergi yargılamasında bireylerin sahip olacakları haklar belirtmeye çalışılmaktadır. Bu noktada, hukukî dinlenilme hakkı adil yargılanma hakkının; adil yargılanma hakkı hak arama özgürlüğünün; hak arama özgürlüğünün ise yetkili makamlara başvuru hakkının birer alt başlığı olduğu göz önünde bulundurulmaktadır. Bu sebeple yapılan çalışmada, en genel olan yetkili makamlara başvuru hakkından öncelikle bahsedilmekte daha sonra hak arama özgürlüğünün içerisinde adil

⁴ İbrahimhakkıoğlu, s. 652.

yargılanma ve hukukî dinlenilme hakkına değinilmektedir. Son olarak ise yapılan yargılama sonucunda ortaya çıkan kararın bağlayıcılığından söz edilmektedir.

I. VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NUN ANAYASAL KONUMU ve TÜRK YARGI SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

A. GENEL AÇIKLAMA

1982 Anayasası'nın 9'uncu maddesine göre, "Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır". "Mahkemeler" ifadesi, yargı fonksiyonunun, yasama ve yürütme gibi tek organ tarafından değil, birçok mahkeme tarafından yerine getirildiğini anlatmaktadır. Anayasa'nın 142'nci maddesinde mahkemelerinin kuruluşunun, görev ve yetkilerinin, işleyiş ve yargılama usûllerinin, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim güvencesi esaslarına göre, kanunla düzenleneceği kuralına yerilmektedir. Ancak Anayasada, yüksek mahkemeleri, özelliklerini, üyelerinin kim tarafından ve nasıl atanacağı ya da seçileceği ayrıca belirtilmekte, yüksek mahkemelerin düzenlenmesi yasama organının takdirine bırakılmamaktadır. Böylece Anayasa, yargı fonksiyonunu yerine getiren birden çok yargı düzeni olduğunu belirterek, bunların başında yer alan Yüksek Mahkemeleri de sayma yoluyla belirtmektedir⁵. Bu açıdan ne kadar Yüksek Mahkeme varsa o kadar yargı düzeni olduğu kabul edilmektedir⁶.

Türkiye'deki idarî ve adlî yargı, farklı yargı kollarını oluşturmaktadır. Adlî yargı içerisinde hukuk ve ceza mahkemeleri yer alırken temyiz merci olarak Yargıtay görevlidir (Any.m.154). İdarî yargı içerisinde ise, idare ve vergi mahkemeleri ilk derece mahkemelerini, bölge idare mahkemesi itiraz merciini, Danıştay ise, temyiz merciini oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere Türk yargı sisteminde yargı birliği değil, birden çok yargı düzeninin varlığı söz konusudur⁷. İnceleme konusunu oluşturan vergi yargılamasının içinde bulunduğu idarî yargı düzenine ayrıca değinilmesinde yarar vardır.

⁵ Gözübüyük, Anayasa, s. 282; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 429.

⁶ Gözübüyük, Anayasa, s. 282; Gözler, Anayasa, s. 394; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 429.

⁷ Yargı birliği, niteliği gereği ayrı veya özel bir yargı düzeninde çözülmesi zorunlu olan istisnai bazı uyuşmazlıklar dışında, bütün hukukî uyuşmazlıkların tek bir yargı düzeninde görülmesidir (Mustafa Erdoğan, s. 288).

B. VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NUN ANAYASAL KONUMU

Vergi idaresi ile vergi ödevlileri arasında çıkan sorunların bir kısmı idarî aşamada barışçıl yollarla çözümlenmektedir. Ancak tüm sorunların bu şekilde çözümlenmesi mümkün olmamaktadır. Böylelikle ortaya çıkan sorunlar uyuşmazlık haline gelerek bağımsız bir mercii tarafından bu uyuşmazlığa çözüm üretilmesi gerekmektedir. Bu durum, hukuk devleti olmanın temel unsurları arasında yer alan idarenin her türlü işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tâbi olmasının (Any.m.125) bir gereğidir⁸. İdarenin eylem ve işlemleri konusunda hukuk devleti ilkesini gerçekleştiren en önemli iki özellik, idarenin hukuka bağlılığı ve mali sorumluluğudur. İdarenin yargısal denetimi ise, bunu sağlayan bir başka ögedir⁹. İdarenin belli bir alandaki işlemlerinin denetlenmesini sağlayan vergi yargılaması, hukuk devleti içerisinde, son derece önemlidir¹⁰. Vergi yargılaması hukuku Anayasal temelini hukuk devleti ilkesinden (Any.m.2) ve hukuk devletinin bir gereği olan idarenin yargısal denetiminden almaktadır. Yargılama, Anayasa'nın 134'üncü maddesine göre kurulan mahkemeler aracılığıyla yapılmakta, ilk derece mahkemesi tarafından verilen karar ise (genellikle) Danıştay (Any.m.155) tarafından denetlenmektedir.

C. VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NUN TÜRK YARGI SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

İdarî yargı, ilke olarak idarenin, idare hukukunca düzenlenen etkinliklerinden doğan uyuşmazlıklara bakan, adlî yargının dışında kendine özgü kuralları ve yargılama yöntemleri olan ayrı bir yargı düzenidir¹¹. İdarî yargı düzeni, ilk olarak, idarenin adlî makamlarca denetlenmesinin kuvvetler ayrılığı ilkesine aykırı olduğu, idareyi denetleyecek yargı yerinin, adlî yargı yerlerinden farklı olarak, idarenin işleyişini ve ihtiyaçlarını iyi bilen uzman kişilerden oluşması düşüncesinden yola çıkılmasıyla Fransa'da ortaya

⁸ Karakoç, Yargılama, s. 105; Karakoç, Genel Vergi, s. 760.

⁹ Özbudun, s. 124; Günday, s. 38; Gözler, Anayasa, s. 84; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 95; Mustafa Erdoğan, s. 177; Gözübüyük/Tan, s. 3. Ayrıca bkz. Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 153; Karakoç, Yargılama, s. 105; Karakoç, Genel Vergi, s. 760.

¹⁰ Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 153.

¹¹ Gözübüyük, Yönetişel Yargı, s. 5. Ayrıca bkz. Sönmez/Ayaz, s. 151; Candan, s. 3 vd.; Demirkol/Bereket Baş, s. 6.

çıkılmış, Tanzimat döneminde, batılılaşma çabaları sırasında ülkemize gelmiştir¹². 1982 yılında çıkarılan kanunlarla idare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri kurularak, ayrıca Danıştay da temyiz mercii olarak yeniden düzenlenerek idarî yargı günümüzdeki görünümünü almıştır¹³.

Hukuk devleti ilkesi çerçevesinde, idarî yargının varlığıyla, bireyin idareye karşı daha iyi korunabileceği düşünülmektedir¹⁴. Bu noktada idare ile bireyler arasındaki uyuşmazlıkları çözüme kavuşturan, adli yargıdan farklı bir bakış açısına sahip olan idarî yargının varlığı gerekmektedir. İdarî yargıya yönelik eleştiriler mevcuttur ancak her eleştirilen kurumun kaldırılması gibi bir çözüm bulmak doğru olmayacaktır. Bunun yerine idarî yargı düzeninde gerekli iyileştirmelerin yapılarak, bu düzenin daha iyi işlemesi sağlanmalıdır. Vergi uyuşmazlıkları da idarî yargıda çözüme kavuşturulmaktadır¹⁵. Mali hukukun gider yönüyle ilgili uyuşmazlıkları çözüme kavuş-

¹² Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s. 5; Candan, s. 8 vd.

¹³ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, (RG. 20.01.1982-17580); 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, (RG. 20.01.1982-17580); 2575 sayılı Danıştay Kanunu (RG. 20.01.1982-17580).

¹⁴ Doktrinde idarî uyuşmazlıkların, adli yargı yerinde karara bağlanmasının uzmanlaşmaya ters düşeceği, yargı birliği sistemine gidilmesi idare hukukunu özel hukuka yaklaştıracığı ve uyuşmazlıkların özel hukuk kurallarıyla çözmeye çalışılacağı için idare hukukunun gelişmesini önleyeceği belirtilmektedir (Bkz. Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s. 9; Gözübüyük/Tan, s. 26; Özdeş, s. 12; Demirkol/Bereket Baş, s. 7). Diğer yandan adli yargı içinde idare mahkemelerinin kurulması yönünde de bir görüş ortaya atılmış, ancak, idare mahkemelerinin içtihatlarının büyük ölçüde özel hukukun etkisi altında kalacağı ve idare mahkemelerinden beklenen yararın gerçekleşmeyeceği sebebiyle bu görüşe karşı çıkmıştır (Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s. 9; Gözübüyük/Tan, s. 27). Yargı birliğinin var olması gerektiği bu anlamda ayrı bir idarî yargı kolunun bulunması gerektiği görüşünün ise, akademik toplantılarda şifahi belirtildiği bilinmektedir.

¹⁵ Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi için kabul edilmesi gereken mekanizmalar konusunda hukuk sistemlerinde (adli yargıda-idarî yargıda- bağımsız yargı kolunda çözülmesi gibi) farklı uygulamalar söz konusudur. Bu konudaki açıklamalar için bkz. Turmangil, s. 134 vd.; Mutluer, s. 346; Karakoç, Yargılama, s. 108; Karakoç, Genel Vergi, s. 763; Candan, s. 25. Vergi uyuşmazlıklarının hangi yargı yolunda çözülmesine ilişkin görüşler değerlendirildiğinde, vergi yargısının idarî yargı içerisinde yer alması daha yerinde olduğu düşünülmektedir. İdare hukukunun bir alt dalı niteliği taşıyan vergi hukuku, idare hukukunun pek çok konusu, genel kavramları ve kurumlar üzerine inşa

turmada Sayıştay görevli iken, gelir hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıkları çözmede vergi yargısı organları görevlidir¹⁶. Vergilendirme alanında re'sen hareket etme ilkesi geçerlidir ve idarenin, kanunî idare ilkesi çerçevesinde hareket etmesi gerekmektedir. Önemli olan, idarî işlemlerin yargısal denetiminin sağlanması ve bu işlevin bağımsız hâkim statüsündeki kişilerce yürütülmesidir¹⁷.

II. VERGİ YARGILAMASI HUKUKU'NA İLİŞKİN ANAYASAL İLKELER

A. GENEL AÇIKLAMA

Anayasada yer alan hükümler yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk

edilmektedir (Bkz. **Turmangil**, s. 136; **Karakoç**, Yargılama, s. 113; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 768).

¹⁶ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 185; **Karakoç**, Yargılama, s. 107; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 762; **Mutluer**, s. 343; **Arslan**, s. 336.

¹⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 186. İdarî yargılamada özel olarak da vergi yargılamasında, hukuk fakültesi mezunu olmayanların da yargı faaliyetinde hâkim olarak bulunabilmele-
rinin eleştirildiği söylenmelidir. Ancak vergi hukukunun teknik özelliklerinin bir gereği
olarak iktisadi idarî bilimler fakültesi mezunlarının vergi hâkimi olmalarının belli
yararlar sağlayacağı düşünülebilir (**Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 186). Fakat hukukçu
olmayan kişilere sadece sınırlı bir kontenjan ayrılmalı, mahkeme heyetinde mutlaka
hukukçu olan hâkimlerin sayısı daha fazla olmalıdır. Çünkü ne kadar teknik özelliği
bulunsa da, burada yapılan iş yargılamadır ve yargılamanın sağlıklı olabilmesi için de
bunun hukuk fakültesi mezunu hâkim tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Bu noktada
hukukçular tarafından hazırlanmayan, meclis komisyon ve genel kurulunda görüşülmesi
esnasında hukukçunun müdahale etmediği/edemediği kanunların, hukukçu olmayanlarca
yapılan uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümünde görevli vergi yargısı
organlarında da hukukçuların azınlıkta kalması, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin kararları
tartışılan kararlar haline getirmektedir (**Karakoç**, Mevzuat-Hukuk, s. 2961). Nitekim
2005 yılında bir düzenleme yapılarak, Hâkimler ve Savcılar Kanunu'nun 8'inci madde-
sinin c bendinde yapılan değişiklikle idarî yargı hâkimliğine hukuk fakültesi mezunu
dışında alınacak adayların her dönemde alınacak adayların yüzde yirmisini geçmemek
üzere ihtiyaç oranında alınacağı belirtilmiştir (5720 sayılı Hâkimler ve Savcılar Kanunu
ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 04.12.2007-26720). Bu
hükümle hukuk fakültesi mezunu olmayan adaylara üst bir sınır konulmuş hem de
ihtiyaç oranında alınacağı belirtilerek, bu üst sınırın mutlaka alınması gibi bir sonuca da
varılmamıştır. İdarî yargı düzeninin iyileştirilmesine yönelik yapılan bu düzenlemenin
yerinde olduğu düşünülmektedir.

kurallarıdır (Any. m.11). Vergi yargılaması hukuku da diğer tüm hukuk dallarında olduğu gibi temelini Anayasa'dan almaktadır. Vergilendirme işlemlerinin bir tarafında maddi anlamda devlete karşı borç altına giren ve malvarlığında eksilmeyle bu borcu ödeyen vergi ödevlisi; diğer tarafında ise, devletin var olabilmesi için bu vergiyi almak zorunda olan vergi idaresi bulunmaktadır. Böyle bir durumda, doğaldır ki, her iki taraf da çıkarını korumak isteyecektir. Her iki tarafın çıkar çatışması sonucu ortaya çıkan problemler, bazen uyuşmazlık haline gelmeden taraflar arasında barışçıl yollarla çözülmektedir. Uyuşmazlık haline geldiğinde ise vergilendirme işlemlerindeki eksiklik veya noksanlık sebebiyle haksızlığa uğradığını düşünen vergi ödevlisinin başvuracağı bir yolun bulunması gerekmektedir. Bu noktada vergi ödevlisinin başvuracağı bir vergi yargılaması söz konusu olmakta ve vergi idaresine karşı daha zayıf bir konumda olan vergi ödevlisi bu yolla korunmaktadır¹⁸. Vergi hukuku, vergi yargılaması aracılığıyla idarenin kanuna aykırı işlemlerini denetleyerek çıkarlar dengesini korumaya çalışmaktadır¹⁹. Vergi yargılaması hukukuyla vergilendirme işlemleri -esas itibarıyla hukukîlik denetimi açısından- çeşitli açılardan denetlenmekte, böylelikle bir yandan kişiler devlet karşısında korunurken diğer yandan da devletin kanun uyarınca doğan alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır²⁰. Bu anlamda yargı yolu, davacı ve davalı arasındaki uyuşmazlığı kesin olarak karara bağlayıp ortadan kaldırırken aynı zamanda idarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinde kanuna uygunluğu sağlayıp, sübjektif işlemler bakımından vergilerin kanunîliği esasını geçerli kılmaktadır²¹. Bu işleyiş içerisinde, vergi yargısına başvurmadan önceki ya da başvurduktan sonraki aşamada taraflara tanınan haklar kaynağını, Anayasa dışında, kanun veya sözleşme metinlerinden ya da ilke niteliğini kazanmış olan yargı içtihatlarından da alabilmektedirler. Ancak yapılan çalışmanın konusu gereği, sadece, kaynağını Anayasadan alan yargılamaya ilişkin ilkelere ve tarafların

¹⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 185; Karakoç, Yargılama, s. 107; Karakoç, Genel Vergi, s. 760.

¹⁹ Kumrulu, s. 5 (Alıntı: Karakoç, Genel Vergi, s. 761). Bu anlamda idarî yargı, bir ülkede benimsenmiş olan kamu kudreti rejimi ile birey haklarını bağdaştırarak bir yargılama işlevini gerçekleştirmektedir (Erkut, s. 312).

²⁰ Karakoç, İşlevler, s. 85.

²¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 185; Karakoç, İşlevler, s. 85.

sahip oldukları haklara değinilecektir. Bu sebeple çalışma yapılırken Anayasa'nın sistematığı göz önünde tutularak öncelikle devletin temel niteliklerine ilişkin ilkelerden; daha sonra temel hak ve özgürlüklere ilişkin ilkelerden; son olarak da yargılamanın bütününe ilişkin ilkelerden bahsedilmeye çalışılmaktadır.

B. DEVLETİN TEMEL NİTELİKLERİNE İLİŞKİN İLKELER

1. Genel Olarak

Anayasa'nın 2'nci maddesi gereği, Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir. Ayrıca devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar (Any. m.10/4). Bu hükümlerin dışında Anayasa'nın birinci kısmında genel esaslar başlığında değiştirilemeyecek hükümlere, devletin temel amaç ve görevlerine, yasama-yürütme-yargı yetkisine ve Anayasanın üstünlüğü ilkesine yer verilmiştir. Bu çerçevede çalışma konusu olan vergi yargılamasının anayasal temellerinin kapsamıyla bağlantılı olarak hukuk devleti, sosyal devlet, insan haklarına saygılı devlet ilkesi ve eşitlik ilkesi incelenmektedir.

2. Hukuk Devleti İlkesi

a. Genel Olarak

Anayasa'nın 2'nci maddesinde “Cumhuriyetin Nitelikleri” arasında belirtilen hukuk devleti ilkesi, tüm uygar demokratik rejimlerin temel niteliklerinden birisidir²². Hukuk devleti, vatandaşların hukukî güvenlik içinde bulundukları, Devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemdir²³. Hukuk devleti kavramı, hukukla bağlı olmayan polis devleti anlayışının karşıtı olarak doğmuş ve kullanılmıştır²⁴. Hukuk devleti

²² Özbudun, s. 123; Gözler, İdare, s. 118.

²³ Özbudun, s.123. Ayrıca bkz. Öztürk/Erdem, s. 163; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 48.

²⁴ Tanilli, s. 155; Özbudun, s. 123; Günday, s. 38; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 93; Gözler, İdare, s. 121. Hukuk devleti kavramına ilişkin olarak ayrıca bkz. Sır, s. 8 ve 93 vd.

sadece yönetilenlerce uyulacak kuralları koyan devlet olmayıp, aynı zamanda koyduğu hukuk kurallarıyla kendini de bağlı gören devlettir²⁵. Ayrıca hukuk kavramı nasıl kanun kavramını aşarsa, hukuk devleti de kanun devleti anlayışının ilerisinde yer alır²⁶. Çünkü, her kanunlu sistem mutlaka hukukun üstünlüğüne dayanamayacağı gibi, kanun da baskıcı ve adaletsiz olabilmektedir. Bu anlamda hukukun üstünlüğü kavramı, dayandığı değerler bakımından kanunun üstünlüğünden daha koruyucudur. Hukukun üstünlüğü kavramı, devletin sahip olduğu iktidarın kaynağını hukuktan aldığı ve ona uygun kullanıldığı ve hukukun insan kişiliğine saygıya dayandığı fikri üzerine kurulmuştur²⁷. Anayasa Mahkemesi hukuk devletini "...her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, kazanılmış haklara saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, bütün eylem ve işlemleri Anayasa ve hukuk kurallarına uygun ve yargı denetimine açık bulunan yasaların üstünde yasakoyucunun da bozamayacağı temel hukuku ilkeleriyle Anayasa'nın bulunduğu bilincinde olan devlet..." olarak tanımlamıştır²⁸.

Devlet, vergilendirme yetkisi aracılığıyla kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale ettiğinden, vergi hukuku açısından, hukuk devleti kavramı bir sınır özelliği taşımaktadır²⁹. Hukuk devletinde, vergilendirme yetkisinin, yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılırken yargıya önemli görevler düşmektedir. İdarenin yargısal denetimini yapabilmek ise, bu noktada önemlidir. Hukuk devleti veya buna bağlı ilkeler, tek başına kişiler için bir güvence oluşturmamakta ancak bu ilkelere işlerlik kazandıracak başvurma hakkı ve yargısal denetimle yeterli güvence sağlanabilmektedir³⁰. Ancak, vergi hukuku alanında yapılan

²⁵ **Günday**, s. 38; **Taylar**, Hukuki Güvenlik, s. 198.

²⁶ **Huber** (Çeviren: Tuğrul Ansay), s. 61; **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 93.

²⁷ **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, s. 49.

²⁸ Any.M. 29.11.1966 gün ve E.1966/11, K.1966/44, Any.MKD. S. 5, s. 3-25. Aynı yönde bkz. AnyM. 25.05.1976 gün ve E.1976/1, K.1976/28, <http://www.anayasa.gov.tr/erişim:12.05.2011>; AnyM. 01.07.1998 gün ve E.1996/74, K.1998/4, <http://www.anayasa.gov.tr/>, erişim:12.05.2011.

²⁹ **Çağan**, Vergilendirme, s. 145; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 39. Aynı yönde bkz. **Taylar**, Hukuki Güvenlik, s. 199; **Demirbaş**, s. 958.

³⁰ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 51. Ayrıca bkz. **Karakoç**, Mevzuat-Hukuk, s. 2957.

düzenlemelerle uygulamaların ve hatta yargılamanın hukuk devleti ilkesine uygun olduğunu söylemenin mümkün olmadığını belirtmek gerekir. Çünkü, çok sayıda mali/vergi kanunu Anayasaya aykırılık nedeniyle iptal edilmekte; idarenin her düzeydeki vergilendirme işlemleri aleyhine açılan davaların büyük bir kısmı idarenin aleyhine sonuçlanmakta; yargı kararları uyumsuzluğun çözümünden çok yeni tartışmaların kaynağını oluşturmaktadır³¹.

Hukuk devletinin gereklerini, devletin hukuka ve demokratik bir anayasaya uygunluğunu sağlayan ilke ve kurallar, bu uygunluğu güçlendirecek yargı denetimi (özellikle idarenin yargısal denetimi), bu mekanizmanın etkin işleyişi için gerekli olan mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim güvencesi ve idarenin mali sorumluluğu olarak belirtmek mümkündür³². Diğer yandan, aslında Anayasada yer alan ilkelerin çoğunun temelinde hukuk devleti ilkesi yer almaktadır. Ancak konunun sistematik olarak incelenmesinde, hukuk devletinin genel kabul gören gerekleri bu başlık altında incelenmekte; diğer ilkeler, daha ayrıntıya inilebilmesi ve konunun daha iyi anlaşılabilmesi için ayrı başlıklarda ele alınmaktadır. Bu başlık altında, sırasıyla, idarenin yargısal denetimine, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim güvencesine ve kanunî hâkim güvencesine değinilmektedir.

b. İdarenin Yargısal Denetimi

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan idarenin faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygunluğunun yargı denetimine tâbi tutulmasıyla, yani idarenin yargısal denetimiyle, idarenin hukuka bağlılığı etkili bir biçimde sağlanmış ve idare edilenler, idarenin kanunsuz ve keyfi davranışlarına karşı korunmuş olmaktadır³³. Anayasa'nın 125'inci maddesinin birinci fıkrasında idarenin

³¹ Karakoç, Mevzuat-Hukuk, s. 2957; Karakoç, Sorunlar, s. 309.

³² Bkz. Özbudun, s. 124 vd.; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 95 vd.; Günday, s. 38; Gözübüyük/Tan, s. 4; Gözler, İdare, s. 122

³³ Günday, s. 45; Gözübüyük/Tan, s. 5. Hukuk devleti ilkesi, tüm devlet organlarının, yani yasama, yürütme ve yargı organlarının işlem ve eylemlerinin hukuka uygun olmasını ve hukuka aykırı eylem ve işlemde bulunulması halinde bundan öncelikle devletin ve aynı zamanda kamu görevi sırasında ve görevi sebebiyle hukuka aykırı eylem ve işlemde bulunan kamu görevlisinin devletle birlikte sorumlu olmasını gerektirir. Bunun sağlanabilmesi, devletin kamu görevi sırasında ve kamu görevi sebebiyle yaptığı tüm eylem ve işlemlerinin yargısal denetime tâbi olmasına bağlıdır (Karakoç, İşlevler, s. 95. Ayrıca bkz. Kumrulu, Anayasal Temeller, s. 153).

her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolu açık olduğu; beşinci fıkrasında ise, yargı yetkisinin, idarî eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlı olacağı belirtilmektedir³⁴. Ayrıca maddede yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyeceği de hüküm altına alınmıştır³⁵.

Vergi yargılaması bakımından ise, idarenin yargısal denetimi büyük önem taşımaktadır. Çünkü idare, vergilendirme sürecinde yükümlüye karşı birtakım işlemler yapmakta ve bu işlemler karşılığında da yükümlünün malvarlığına el atmaktadır. Bu yüzden de kamu gücünü kullanan idarenin faaliyetlerinin denetlenmesine, bu gücün hukuka uygunluğunun sağlanmasına, kişilerin hak ve özgürlüklerinin idarenin hukuk dışı davranışlarına karşı korunmasına özellikle vergi hukukunda ihtiyaç vardır. İdarenin yargısal denetiminin yapılmasıyla, işlemlerinin denetleneceğini bilen idare hem daha dikkatli olması gerektiğini hissedecek böylece keyfi uygulamalardan kaçınacaktır. Diğer yandan, idarenin denetlenmesi ve faaliyetlerine karşı başvuru yollarının açık olması, idare edilenler tarafından daha kolay kabul göreceği ve hukuk kuralları içerisinde kalmak idarenin düzgün işlemlerini sağlayacağı için idarenin yararınadır³⁶. Yükümlü ise, hukuk devletinin bir gereği olarak haksızlığa uğradığını düşündüğü zaman başvurabileceği bir yol olduğunu bilerek kendini güvende hissedecektir. Bu açıdan idarenin, faaliyette bulunurken, keyfilikten, hukuk dışılıktan, yükümlüler arasında eşitsizlik yaratıcı davranışlardan kaçınması, idare edilenlerin de yararınadır³⁷.

Vergiye ilişkin uyuşmazlıklarda idarenin bir eyleminden çok bir işlemi söz konusudur. Bu noktada vergi davasının genellikle iptal davası niteliği

³⁴ 5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 11'inci maddesinin ikinci fıkrasında, yerindelik denetimi yasağı Anayasada açıkça yer almaktadır (RG. 13.05.2010- 27580).

³⁵ İdarî yargıya, idarenin keyfi kararlarını, kanuna aykırı eylem ve işlemlerini denetleme yetkisi verilmiş olmakla birlikte; idarî yargının takdir hakkı ve serbestçe karar verebileceği iki alanının olduğu, idarî yargı tarafından kabul edilmesi gerektiği söylenmektedir (**Karayalçın**, s. 135). Ancak diğer bir görüş, yürütmenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde yargı kararı verilemeyeceği ifadesinin adil yargılanma hakkını zedelediğini belirtmektedir (**Zabunoğlu**, s. 319).

³⁶ **Candan**, s. 5.

³⁷ **Candan**, s. 5.

taşıdığı, istisnaen de tam yargı davası niteliğinde olabileceği kabul edilmektedir³⁸. Vergi uyuşmazlıklarında mahkeme, vergi idaresinin işlemini iptal etmekle yetinmeyip, uyuşmazlığı çözüme ulaştırdığından vergi davalarının kendine özgü ilkelerinin ve iptal ve tam yargı davalarına benzemeyen yönlerinin olduğu belirtilmiştir³⁹. Bu noktada vergi yargısında hâkimin idare yerine geçerek karar vermesinin Anayasa'nın 125'inci maddesine aykırı olup olmayacağı gündeme gelmektedir. Nitekim, Anayasa'nın 125'inci maddesinde yerindelik denetimi yapılamayacağına açıkça yer verilmiştir. Bu durumun gerekçesinde de "...yargı organının idarî işlemin yerindeliğini denetlemeyeceği..." belirtilmiş olmasına rağmen, uygulamada bu hükme uymayacak şekilde yargı kararlarının verildiği görüldüğünden, bu tür uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla, fıkra da yargı yetkisinin, yerindelik denetimi şeklinde kullanılamayacağının açıkça vurgulandığı belirtilmektedir. Ancak vergi mahkemesinin uyuşmazlığı çözmek için verdiği kararın, idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmediği kabul edilmektedir⁴⁰.

³⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 191; Karakoç, Yargılama, s. 128; Karakoç, Genel Vergi, s. 781. Doktrinde vergi davalarının iptal mi yoksa tam yargı davası mı olduğu tartışılmaktadır. Para ile ölçülebilen bir hak ihlâlinin söz konusu olması sebebiyle vergi davalarının tam yargı davası olduğu düşünülmektedir (Gözübüyük/Tan, s. 695). Bunun dışında vergi yargısının, objektiflik ve kanunilik öğeleri nedeniyle iptal davasının unsurlarını, hâkimin yetkilerinin genişliği sebebiyle de tam yargı davasının unsurlarını bünyesinde barındıran bir "karmaşık" yargılama türü sonucuna da varılmıştır (Turmangil, s. 154). Ancak vergi davalarının iptal davası olduğu yolundaki görüşün egemen olduğu belirtilmelidir. Vergi idaresinin vergilemeye ilişkin bir idarî işlem tesis etmesine karşı açılacak dava, esas olarak bir iptal davası niteliği taşımaktadır ve mahkemenin vereceği karar, ya hukuka aykırı görülen idarî işlemin iptali ya da davanın reddi yolunda olmaktadır.

³⁹ Karakoç, Yargılama, s. 128; Karakoç, Genel Vergi, s. 781.

⁴⁰ Dş. VDDGK. 14.11.1986 gün ve E.1986/16, K.1986/18 (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, erişim:24.05.2011). Bir görüşe göre, yürütmenin durdurulması ve iptal kararından sonra, hükmün somut ve belli bir şeyi yapma veya yapmama buyruğuyla tamamlanmasının bunun adına da "yargısal emir demenin" bir sakıncası olmayacağı yönündedir. Çünkü idare hâkimi, yürütmenin durdurulması ve ardından iptal hükmü verirken, hukuka açıkça aykırı işlem tesis eden idareyi, yapmaktan kaçındığı "belli bir" işlemi yapmaya, yaptığını düzeltmeye ve yapmamaya veya uygun "belli" şekilde yapmaya zorlamaktadır (Güran, s. 199-200). İdare hâkiminin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması ve bu çerçevede idari mahkemelerin yerindelik denetim yapamaması, idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde karar verememesi ve idarî eylem ve işlem niteliğinde karar verememesi idare hâkiminin tam bir yargılama yetkisi

c. Hâkimlerin Bağımsızlığı⁴¹ ve Hâkim Güvencesi

aa. Genel Olarak

Yürütme ve yasama işlemlerinin hukuka uygunluğunu denetleyecek olan organlar, yürütme ve yasama organları açısından tam bir bağımsızlığa sahip değillerse, yargı denetiminden beklenen yarar büyük ölçüde ortadan kalkmış olacağından, hukuk devletinin en önemli gereklerinden biri de yargı bağımsızlığıdır⁴². Bu anlamda idarenin yargısal denetiminin etkili bir biçimde yapılabilmesi için hâkimlerin bağımsızlığının ve hâkim güvencesinin tam anlamıyla sağlanmış olması gerekir⁴³. Yargı denetiminin alanının siyasal iktidarlarca belirlenmesi, özellikle idarî yargı açısından önemli problemlere yol açmaktadır. Etkin yargılama işlevini yerine getiremeyen idarî yargıda görevli hâkimin, bu işlevi yerine getirebilmek bakımından gerekli hukuksal araç ve mekanizmalardan yoksun olduğu ve giderek de yetkisinin ve gücünün başta anayasa koyucu olmak üzere kamu kudreti inisiyatifi sonucunda oldukça sınırlandırıldığı belirtilmektedir. Bu sınırlayıcı anlayışın devamı halinde idarî yargıda görevli olan hâkimden etkin bir yargılama işlevinin beklenmemesi gerektiği haklı olarak ortaya konulmaktadır⁴⁴.

bb. Hâkimlerin Bağımsızlığı

Hâkimlerin bağımsızlığı, hâkimlerin gerek yasama gerekse de yürütme karşısında bağımsız oldukları, her ne nedenle olursa olsun, bu organların hâkimlere emir veremeyecekleri anlamına gelir⁴⁵. Bu anlamda hâkimlerin

ile donatılmamış olduğunun göstergesi olduğu belirtilerek, bu konuda düzenleme yapılması gerektiği de vurgulanmaktadır (**Erkut**, s. 335).

⁴¹ “Mahkemelerin bağımsızlığı” ve “Hâkimlerin bağımsızlığı” anayasa hukukunda eş anlamlı olarak kullanılmaktadır (**Gözübüyük**, Anayasa, s. 276; **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 434).

⁴² **Özbudun**, s. 130; **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 97; **Mustafa Erdoğan**, s. 178, **Dikmen Caniklioğlu**, s. 234. Devletin siyasi kurumlarından ve baskı grupları gibi devlet dışı gruplardan gelen bütün müdahaleler yargı bağımsızlığı önündeki dışsal etkiyi, yargı içinden hâkim kararlarına yön verecek müdahaleler (yüksek mahkeme içtihatlarının meşru olarak uyguladığı etkinin dışında) yargı bağımsızlığı önündeki içsel etkiyi oluşturmaktadır (Bkz. **Giegerich**, s. 22; **Dikmen Caniklioğlu**, s. 237).

⁴³ **Günday**, s. 46; **Gözübüyük/Tan**, s. 4; **Gözler**, İdare, s. 125.

⁴⁴ **Erkut**, s. 310.

⁴⁵ **Gözübüyük**, Anayasa, s. 276; **Günday**, s. 46.

bağımsızlığı, onların hiçbir baskı ve etki altında kalmadan, hukuka ve vicdanlarına göre karar vermelerini amaçlar⁴⁶. Anayasa'nın 9'uncu maddesinde, yargı yetkisinin bağımsız mahkemeler tarafından kullanılacağı; 138'inci maddesinin birinci fıkrasında ise, hâkimlerin görevlerinde bağımsız olduğu ve hâkimlerin, Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verecekleri belirtilmektedir. Ayrıca hâkimlerin bağımsızlığını özellikle yürütme ve yasamaya karşı koruyabilmek için hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkeme ve hâkimlere emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı hükmü yer almaktadır (Any.m.138/2)⁴⁷. Anayasa'nın 138'inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise, görülmekte olan dava hakkında yasama meclisinde yargı yetkisinin kullanılmasıyla ilgili soru sorulamayacağı, görüşme yapılamayacağı ve herhangi bir beyanda bulunulamayacağı söylenmiştir. Vergi yargılaması açısından da, vergi yargılamasının bir tarafında idarenin bulunması sebebiyle, idarenin hâkimlere emir ve talimat verememesi ya da tavsiyede bulunamaması yargı denetimi açısından oldukça önemlidir. Aksi takdirde davalı tarafta bulunan idarenin, davada hâkim konumuna gelerek uyuşmazlığı çözmesi sonucu ortaya çıkar ki, bu durum ne hukuk devleti ilkesiyle ne de hâkimlerin bağımsızlığıyla bağdaşır. Ayrıca hâkimlerin bağımsızlığını sağlayabilmek için yasama ve yürütme organlarının yanında diğer mahkemelere karşı da korunmaları, yani onlardan da emir ve talimat almamaları gerekir⁴⁸. Diğer yandan, yargılama görevinin amacına uygun olarak yerine getirilebilmesi için basının da kanunla sınırlandırabileceği kuralına yer verilmektedir (Any. m.28/5).

⁴⁶ Bkz. **Tanilli**, s. 590; **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 435.

⁴⁷ Türkiye'de yargının genelgelere boğulduğu söylenmektedir. 2006 yılından bu tarafa 100'ün üzerinde genelge çıkarıldığı, bu genelgelerin konularının da mezar açılmasından hangi soruşturmanın nasıl yapılacağına kadar her konuda olduğu belirtilmiş; bu durumun ise, yargı bağımsızlığına aykırı olduğu eklenmiştir (**Ökçesiz**, s. 445).

⁴⁸ **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 435; **Gözler**, Anayasa, s. 407. Kararları temyizde incelenirken hâkimler ve savcılar hakkında not verilmesi durumunun, yargı bağımsızlığı açısından bir iç tehdit oluşturduğu belirtilmektedir (**Giegerich**, s. 26). Hâkim ve savcıların bu sistem çerçevesinde mevcut kararlara uymaya zorlandığı ve hukukun sürekli ileri gidip gelişmesi engellendiği vurgulanmaktadır. Verilen notların, alt mahkemelerin temyiz merciinin izleyip izlemediğine yönelik değil, bilgi ve gerekçelerin sağlamlığı gibi objektif kriterlere bağlı olması gerektiği konusunda bkz. **Giegerich**, s. 26.

cc. Hâkim Güvencesi

Hâkim bağımsızlığının gerçekleşmesi, hâkimlere kişisel güvencenin sağlanmasını da gerektirir. Hâkim güvencesi, yargılama görevinin her türlü baskıdan uzak yerine getirilmesi amacını da taşır⁴⁹. Anayasa'nın 139'uncu maddesinde hâkimlerin ve savcılarının görevlerine son verilemeyeceği belirtilmektedir. Bu maddeye göre, kendileri istemedikçe Anayasada gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamazlar; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa, aylık, ödenek ve diğer özlük haklarından yoksun bırakılamazlar. Hâkimlerin görevlerinden alınamayacaklarına ve özlük haklarına ilişkin bu anayasal güvenceler yargı bağımsızlığı için çok önemlidir. Ancak, hâkimlere, bu görevleriyle ilgili doğrudan baskıların yanında, atanmaları, yükseltilmeleri, görevden alınmaları, yerlerinin değiştirilmesi ve maaşları gibi özlük haklarına ilişkin dolaylı etki ve baskı da yapılabilir. Hâkimlerin bu tür özlük haklarının yürütme organının takdirine bağlı olduğu bir sistemde, bu bağımlılığın hâkimlerin görevlerine de yansıtacağı düşünülmektedir⁵⁰. Anayasa'nın 159'uncu maddesine göre hâkimlerin belirtilen özlük hakları Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kuruluna verilmiştir. Söz konusu kurulun varlığı, kurulun başkanının Adalet Bakanı olması sebebiyle hâkimlik güvencesinin sağlanamadığı; kurulun karar organı olmaktan çok, bakanlıkça hazırlanan karar taslaklarını onaylayan bir organ olmaktan öteye gidemediği ve kurul kararlarına karşı yargı yoluna başvurulamaması sebebiyle eleştirilmekteydi⁵¹. Düzenlemeye ilişkin idarî yargı açısından yapılan eleştiri ise, idarî yargının adlileştiği şeklindedir⁵². Hâkimler ve Savcılar Yüksek

⁴⁹ Tanilli, s. 593; Gözübüyük, Anayasa, s. 277; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 437; Günday, s. 46.

⁵⁰ Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 439. Bu noktada yargının bağımsızlığı ve tarafsızlığını sağlamak açısından, hâkim ve savcılarının mesleğe kabulünde mülakat kurullarının gerçekleştirdiği mülakatlar da önemlidir. Bu mülakatların, işleyiş şekli, kuruma bağlılıkları ve kullandıkları kriterler olmak üzere üç açıdan geliştirilmesi gerektiği konusunda bkz. Giegerich, s. 22-23.

⁵¹ Gözübüyük, Anayasa, s. 280-281; Özbudun, s. 363; Günday, s. 48; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 441; İbrahimhakkıoğlu, s. 658 vd.

⁵² Azrak, s. 460. İdarî yargı mensupları için ayrı ve özerk bir yapılandırmanın oluşturulması gerektiği, idarî yargı hâkim ve savcılarının tüm özlük işleri, atanmaları, yükseltilmeleri gibi konularda Danıştay Kanunu uyarınca oluşturulmuş Danıştay Başkanlar Kurulu'nun yetkili kılınması ve bu kurul emrinde çalışacak yargı müfettişleri ile yeni bir sekreteryaya düzeninin oluşturulması gerektiği hakkında bkz. Erkut, s. 317.

Kurulu'na ilişkin Anayasa'nın 159'uncu maddesi 2010 yılında 5982 sayılı Kanunla değişikliğe uğramıştır⁵³. Kurulun oluşumunda adalet bakanı kurulun başkanı, adalet bakanı müsteşarı da kurulun doğal üyesi olmaya devam etmektedir⁵⁴. Yapılan Anayasa değişikliği ile Kurulun yapısına ilişkin olumlu değişiklikler yer almaktadır. Adalet Bakanının, Hâkim ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun başkanı olmaya devam etmesi ise, başlı başına hâkim

⁵³ 5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (RG. 13.05.2010-27580). 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la Anayasa'nın 159'uncu maddesinde değişiklik yapılmasına rağmen Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu içerisindeki Adalet Bakanı ve Adalet Bakanı Müsteşarı'nın yerine dokunulmamıştır. Anayasa'nın 159'uncu maddesi Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır. Mahkeme ise; "...Kurul üyelerinin büyük çoğunluğunun yargıçlar tarafından doğrudan seçilmesinin kabul edildiği, Kurulun kendi sekreteryasına kavuşturulduğu ve Teftiş Kurulunun Kurul'a bağlandığı böylece özerk yapısının güçlendirildiği görülmektedir. Cumhurbaşkanının Kurula üye atama yetkisinin sınırlandırıldığı, Adalet Bakanı'nın dairelerin çalışmasına katılmasının yasaklandığı, Bakan'ın Teftiş Kurulu üzerindeki mutlak kontrolünün kaldırıldığı, böylece yürütmenin Kurul üzerindeki etkisinin belli ölçüde azaltıldığı anlaşılmaktadır. Kurul'un kararlarının kısmen de olsa yargı denetimine açılmasının hukuk devletinin güçlendirilmesine yönelik bir adım olduğu görülmektedir. Bu nedenle, sözkonusu hükümlerin yargı bağımsızlığını dolayısıyla hukuk devleti ilkesini ortadan kaldırdığı ya da içeriğini boşaltarak anlamsız hale getirdiği söylenemez. İptal isteminin reddi gerekir..." şeklinde karar vermiştir (Any.M. 07.07.2010 gün ve E.2010/49, K.2010/87, www.anayasa.gov.tr, erişim:26.06.2011).

⁵⁴ Yeni düzenleme ile kurulda hâkimlerle hâkim olmayanların içerisinde bulunduğu karma bir yapı oluşturulmuş ancak kurulda hâkimlerin çoğunlukta olması, yargının iki yüksek mahkemesinin temsili değil, yargının tümünün temsili sağlanmıştır. Adalet bakanı ve müsteşarı kurulda yer almakla birlikte 22 kişilik kurulun sadece iki kişinin yürütmeden geliyor olması, yürütmenin yargı üzerindeki etkisinin daha az olabileceğini düşündürmektedir. Adalet bakanının, üç daire olarak çalışacak kurulun daire çalışmalarına katılmayıp sadece genel kurula başkanlık edecek olması bakanın rolünü sınırlandırmıştır. Ayrıca eski düzenlemenin aksine bakan, hâkim ve savcılar hakkında disiplin soruşturmalarını re'sen başlatamayacak, bunu ancak ilgili dairenin isteği ile yapabilecektir (Bkz. **Özbudun**, s. 386; **Gözler**, Anayasa, s. 410-412). Hâkim ve savcılar hakkındaki inceleme ve soruşturmalar da önceden Adalet bakanlığına bağlı müfettişlerce yürütülüyordu. Artık bu inceleme ve soruşturmalar, ilgili dairenin teklifi, Bakanın oluru ile kurul müfettişlerince yapılacaktır. Ayrıca meslekten çıkarma cezasına ilişkin kararlar yargı denetimine açılmıştır. Bu yeni düzenleme çerçevesinde yürütmenin kurul üzerindeki etkisi sınırlandırıldığı ve yeni yapının Avrupa ülkelerindeki yaygın modele ve Avrupa hukuk kuruluşlarının kararlarına uygun olduğu belirtilmektedir (**Özbudun**, s. 387).

bağımsızlığını zedelememekle birlikte, söz konusu görevin, siyasetten bağımsız, özenle kullanılması gerekmektedir. Ayrıca asıl işlevi idareyi denetlemek olan ve bu nedenle yürütme ve idareden mutlaka bağımsız olması gereken vergi yargısı bakımından ise, hâkim bağımsızlığı ve hâkim güvencesinin anlamının daha önemli olduğu söylenmelidir.

d. Kanunî Hâkim Güvencesi

Vatandaşların hukukî güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuk devleti ilkesinin önemli gereklerinden birisi de kanunî hâkim güvencesidir. Bu ilke gereğince, gerek mahkemelerin kuruluş ve yetkileri, gerekse izleyecekleri yargılama usûlü, yürütmenin düzenleyici tasarruflarıyla değil, yasama organı tarafından kanunla ve dava konusu ortaya çıkmadan önce belirlenmelidir⁵⁵. Anayasa'nın 37'inci maddesinde hiç kimsenin kanunen tâbi olduğu mahkemenin başka bir merci önüne çıkarılamayacağı ve bu sonucu doğuracak yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamayacağı belirtilmiştir. Böylece kişiye veya olaya göre yargılama mercii oluşturma yolu kapanmış ve muhtemel keyfiliklerin önüne geçilmiştir. Ayrıca bu ilke, uyumsuzluğu yargılayacak olan mahkemenin uyumsuzluğun doğmasından önce kanunen belirlenmiş olmasını gerektirir. Nitekim, kanunen tâbi olunan mahkeme kavramından da, kuruluşu, görev ve yetkileri kanunla önceden belirlenmiş, genel olarak ve herkes için yetkili mahkeme anlaşılmalıdır⁵⁶.

Vergi yargılaması bakımından düşünüldüğünde, vergi mahkemelerinin görev ve yetkileri Danıştay Kanunu, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile İdarî Yargılama Usulü Kanununda belirlenmektedir. Vergi Mahkemeleri, genel olarak ve herkes için yetkili olan mahkemelerdir. Örneğin, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesinde vergi uyumsuzluklarına ilişkin yetkili mahkemeler⁵⁷, Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesinde de

⁵⁵ Atalay, s. 450. Ayrıca bkz. Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 73; Ünver/Hakeri, s. 31.

⁵⁶ Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 443. Ayrıca bkz. Özbudun, s. 131. Aynı yönde bkz. Atalay, s. 450.

⁵⁷ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 37'nci maddesine göre; "Bu Kanuna göre vergi uyumsuzluklarında yetkili mahkeme: a) Uyumsuzluk konusu vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, b) Gümrük Kanuna göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi

Danıştay'ın hangi davalara ilk derece mahkemesi olarak bakacağı sayılmıştır⁵⁸.

3. Sosyal Devlet İlkesi

a. Genel Olarak

Cumhuriyetin nitelikleri arasında sayılan sosyal devlet kavramından genel olarak, vatandaşların sosyal durumlarını iyileştirmeyi, onlara belirli bir yaşayış düzeni sağlamayı, onları sosyal güvenliğe kavuşturmayı kendisi için ödev bilen devlet anlaşılır⁵⁹. Hukuk devleti anlayışıyla sosyal devlet arasındaki fark eşitlik noktasında bulunabilir. Hukuk devletinde eşitlik biçimseldir yani kanun önünde eşitlik. Sosyal devlette ise, sosyal durumlar ve şartlar, dolayısıyla toplumsal eşitsizlikler dikkate alınır ve devlet müdahaleciliği azaltılmaya çalışılır. Hukuk devleti bireyin özgürlük ve güvenliğini, sosyal devlet toplumun korunmaya muhtaç çoğunluğunun yaşam koşullarını düzeltmeyi esas alır. Hukuk devletinin amacı bireyi ve toplumu devlete karşı korumak; sosyal devletin amacı ise, geniş toplum kesimlerinin devlet tarafından korunmasıdır⁶⁰. Anayasa Mahkemesi sosyal devleti şöyle tanımlamıştır: “Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet

düzeltilme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, c) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasında, ödeme emrini düzenleyen, d) Diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, Dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir.”

⁵⁸ Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesine göre; “1. Danıştay ilk derece mahkemesi olarak: a) Bakanlar Kurulu kararlarına, b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere, c) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere, d) Danıştay idarî dairesince veya İdarî İşler Kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere, e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere, f) Danıştay Yüksek Disiplin Kurulu kararları ile bu Kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Başkanlığı işlemlerine, karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idarî davaları karara bağlar.”

⁵⁹ Göze, s. 98 vd.; Gözübüyük, Anayasa, s. 163. Ayrıca bkz. Tanilli, s. 154. Aynı yönde bkz. Tekbaş, s. 203.

⁶⁰ Çağan, Vergilendirme, s. 190; Huber, (Çeviren: Tuğrul Ansay), s. 61.

demektir... Hukuk devletinin amaçladığı kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir”⁶¹. Sosyal devlet ilkesi içerisinde vergi adaletinin ve adli yardıma başvurabilme imkânının sağlanmasından bahsedilmektedir. Diğer yandan, davaların, sonuçta elde edilecek hükmün yararını ortadan kaldıracak kadar uzamasının da sosyal devlet ilkesiyle bağdaşmayacağı belirtilmelidir⁶².

b. Vergi Adaletinin Sağlanması

Sosyal devletin öğeleri, ulusal geliri arttırmak; ulusal gelirin adaletli dağılımını sağlamak; özgürlüklerin gerçekleşmesi için maddi imkân sağlamak ve bireyleri sosyal güvenliğe kavuşturmadır⁶³. Sosyal devlette, gelir ve servet eşitsizlerini azaltmada en önemli rolü vergi politikası oynamaktadır. Nitekim, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde de herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmektedir⁶⁴.

⁶¹ AnyM. 26.10.1988 gün ve E. 1988/19, K.1988/33 (<http://www.anayasa.gov.tr/>, erişim: 14.03.2011).

⁶² Alangoya, s. 4.

⁶³ Gözübüyük, Anayasa, s. 163-164. Ayrıca bkz. Özbudun, s. 135 vd.; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 91; Tekbaş, s. 205.

⁶⁴ Vergilendirmede adaletin sağlanması, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasını amaçlayarak adil bir vergi sistemin oluşmasını amaç edinmektedir. Vergilerin adil bir şekilde dağılımı konusunda ise iki tür adalet kavramı ile karşılaşmaktadır. Yatay adalet, durumları eşit olanların aynı şekilde vergilendirilmelerini; dikey adalet kavramı ise eşit olmayan kişilerin farklı vergi yükü ile karşı karşıya bırakılmalarını ifade etmektedir (Çağan, Vergilendirme, s. 192; Akdoğan, s. 202; Mutluer/Öner/Kesik, s. 239 vd.). Vergi adaletine yaklaşılabilmesi için, bir ülkede yaşayan kişilerin mümkün olduğu kadar kendi mali güçleriyle orantılı olmak üzere kamu giderlerine katılmaları; vergi kaçakçılığının ve çifte vergilendirmenin önüne geçilebilmesi; iş ve sermaye gelirlerinin farklı vergilendirilmesi; bir kişinin yaşaması için gerekli olan asgari miktarın vergi dışı tutulması; vergilendirmede yükümlünün şahsi özelliklerine dikkat edilmesi; devletin, günün, ekonomik, mali, idarî ve sosyal şartlarına uygun vergi reformları yapması gerektiği belirtilmektedir (Bkz. Aksoy, s. 227; Orhaner, s. 164-165). Bu çerçevede vergi adaletine ulaşabilmek için artan oranlı tarife, ayırma kuramı ve asgari geçim indiriminden faydalandığı söylenmektedir (Çağan, Vergilendirme, s. 194; Akdoğan, s. 225 vd.; Aksoy, s. 239 vd.; Orhaner, s. 173; Mutluer/Öner/Kesik, s. 245). Ancak artan oranlı tarifenin, vergi kaçakçılığına yol açması ve asıl adaletin oranda

Vergi adaleti, öncelikle çıkarılmış olan vergi kanunlarıyla sağlanmaya çalışılmakta; ancak, tek başına âdil kanun çıkarmak vergi adaletinin sağlanması için yeterli olmamaktadır. Çıkarılan kanunların doğru şekilde uygulanması da önem arz etmektedir. Bu noktada, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak yükümlülere hukuka aykırı vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvuru hakkı tanımakla vergi adaletinin sağlanması amaçlanmaktadır⁶⁵. Çünkü, sadece kuralların yazılı hale getirilmesi yeterli olmamakta, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi sağlanarak, uygulamanın da bu kurallar çerçevesinde şekillenip şekillenmediğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Vergilendirme işlemlerinin denetlenmesi sonucu kanunların herkese aynı şekilde uygulanmasının sağlanması, vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde bir araç olmaktadır⁶⁶.

c. Adli Yardıma Başvurabilme İmkânının Sağlanması

Yargı hizmetinden yararlanma konusunda, hakkın kötüye kullanılması engellemenin amacıyla, yargılama harcı alınmaktadır⁶⁷. Nitekim yargı hizmetlerinde yararlanmada harcın alınmaması veya çok düşük miktarda alınması haksız takiplerin veya davaların açılmasına sebebiyet verecektir. Bu durumda bir hakkının ya da alacağının peşinde olan kişilerin sözkonusu hizmetlerden gereği gibi yararlanamaması tehlikesi doğuracaktır⁶⁸. Diğer yandan, yargıya başvurmanın ağır parasal şartlara bağlı tutulması ise, ekonomik açıdan zayıf olan bireylerin, haklarını dava yoluyla aramaktan vazgeçirebilir ki, bunun sosyal devlet anlayışıyla bağdaşmadığı muhakkaktır⁶⁹. Sosyal devlet ilkesinin de bir gereği olarak, yargılama giderlerinden doğan sakıncaları gidermek amacıyla adli yardım müessesesi kabul edilmiştir.

olması gerektiği belirtilmektedir. Emek gelirinin sermaye gelirinden daha az vergilendirilmesinin ise, işsizliğe yol açacağı; onun yerine kişiye iş sağlayabilmek için sermaye gelirinin daha az vergilendirilmesinin sağlanması gerektiği; asgari geçim indiriminden ise, sadece ücret geliri elde edenlerin yararlanması sebepleriyle bu yöntemlerin vergi adaletini sağlamayacağı yönündeki uyarıları için değerli hocam Prof. Dr. Yusuf Karakoç'a teşekkür ederim.

⁶⁵ Karakoç, İşlevler, s. 94.

⁶⁶ Karakoç, İşlevler, s. 95.

⁶⁷ Yılmaz, s. 201; Pınar, s. 18.

⁶⁸ Pınar, s. 18.

⁶⁹ Alangoya, s. 4; Yılmaz, s. 202; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 744; Atalay, s. 15; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 703.

Vergi yargılamasında uygulanan yöntem, esas itibarıyla basit ve az masraflıdır⁷⁰. İdarî yargı alanında özellikle iptal davalarında yargılama giderlerini en az düzeyde tutulması ilkesine uygun davranıldığı söylenebilse de hak arama özgürlüğü çerçevesinde, ekonomik açıdan zayıf olan bireylerin korunması gerekmektedir. Bu sebeple Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda düzenlenmiş olan adlî yardım kurumu, idarî yargıda da işletilmektedir (İYUK m.31/1)⁷¹. Adlî yardımdan faydalananabilmek için kişinin ailesinin geçimini sarsmadan, gerekli yargılama giderlerini ödemekten yoksun olması ve mahkemenin adlî yardım isteyeninin haklı olduğu kanısına varması gerekmektedir⁷².

⁷⁰ Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s. 346; Gözübüyük/Tan, s. 829.

⁷¹ 01.10.2011 tarihinde Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun yürürlüğe girmiştir (RG. 04.02.2011-27836). Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 447'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan yollamaların Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun bu hükümlerin karşılığını oluşturan maddelerine yapılmış sayılacağı düzenlenmektedir. Bu sebeple adlî yardıma yönelik olarak, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıf, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun m.334 ve devamı hükümlerine yapılmış sayılacaktır. Adlî yardım kurumuna ilişkin bkz. Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 744 vd.; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 703 vd.; Umar, s. 926 vd.

⁷² Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, s. 474; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 745; Atalay, s. 57 vd.; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 704-705; Gözübüyük/Tan, s. 1090. Adlî yardım taleplerinde haklılık unsurunun aranması ve bu hususa hâkimin kanaat getirmiş olması ekonomik açıdan her güçsüzün dava açabilmesini temin edebilmesi bakımından eşitsizliği gidermeye çalışırken farklı bir eşitsizliğe meydan vermemeyi sağlayan tampon görevi görmektedir (Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 705; Pınar/Meriç, s. 203). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Mehmet ve Suna Yiğit kararında, başvurulardan, o sırada aylık asgari ücretin dört katını bulan mahkeme harçlarını ödemelerini orantısız bir kısıtlama olarak değerlendirerek, âdil yargılanma hakkının ihlâl edildiğine karar vermiştir. Dava konusu olayda, davacı, fakirlik belgesi, adına kayıtlı taşınmaz bulunmadığına dair belge ve vergi ödemediklerine dair belgelerle mahkeme harçlarından muaf tutulmak için başvurmuş; idare mahkemesi ise, avukatla temsil edildikleri için âdlî yardım talebini reddetmiştir. Harç yatırılmadığı için ise, davanın açılmamış sayılmasına karar verilmiştir ve Danıştay'da kararı onamıştır (Mehmet ve Suna Yiğit Türkiye'ye karşı, 17.07.2007, www.inhak-bb.adalet.gov.tr, erişim: 26.06.2011). Olayda avukat tutulmuş olmasının, fakir olmama durumu olarak algılanmasının yerinde olmadığı hakkında bkz. Pınar/Meriç, s. 204.

4. İnsan Haklarına Saygılı Devlet İlkesi

Cumhuriyetin niteliklerinden bahsederken, Anayasa, devletin insan haklarına saygılı olduğunu da belirtmektedir. Böylece Anayasa, belli bir düşünce biçimini yansıtmak, insan haysiyeti kavramının evrenselliğini vurgulamak, kişilerin insan olmaktan dolayı sahip oldukları hak ve özgürlüklerden yararlanacaklarını açıklamaktadır⁷³. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararlarının yargılamanın yenilenmesi sebepleri arasında sayılması (İYUK m.53/1, ı) vergi yargılaması bakımından insan haklarının korunmasına yönelik bir düzenlemedir. Temel hak ve özgürlükler, Anayasada, “kişinin hakları ve ödevleri”, “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” ve “siyasal haklar ve ödevler” olmak üzere üçlü bir ayrıma tâbi tutulmaktadır. Devletin temel niteliklerine ilişkin ilkelerden olduğunun belirtilebilmesi için sistematik açıdan genel olarak insan haklarına saygılı devlet ilkesine işaret edilmekle yetinilmekte; daha ayrıntılı açıklama ise temel hak ve özgürlüklere ilişkin ilkeler başlığı altında yapılmaktadır.

5. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi Anayasa'nın 10'uncu maddesinde; herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu belirtilmektedir. Maddenin dördüncü fıkrasında kimseye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmayacağı; beşinci fıkrasında ise, devlet organlarının ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun hareket etmek zorunda oldukları eklenmiştir⁷⁴.

Eşitlik ilkesi uyarınca kamu makamları kişiler arasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım yapamazlar. Bu kural, kişiler lehine eşit muamele görme veya ayırmacılığa uğramama hakkı doğurur⁷⁵. Ayrıca maddenin son fıkrasında yer alan düzenlemeyle devletin bütün organları eşitliğe uygun davranmaya zorlan-

⁷³ Gözübüyük, Anayasa, s. 170; Gözler, Anayasa, s. 120.

⁷⁴ Eşitlik ilkesine, 1961 Anayasasından farklı olarak 1982 Anayasasının Genel Esaslar kısmında yer verilmesiyle Anayasanın tümüne ve devlete egemen bir ilke haline geldiği söylenmelidir (Bkz. Özbudun, s. 150; Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 108).

⁷⁵ Tanör/Yüzbaşıoğlu, s. 108; Mustafa Erdoğan, 173. Ayrıca bkz. Özbudun, s. 151; Öden, s. 131.

maktadır. Bu anlamda sadece yasama organı ve kanunlar değil, devletin bütün organları ve işlemleri bu ilkeye uygun davranacaktır⁷⁶. Bu hüküm yasama, yürütme organlarını ve kamu idaresini olduğu kadar yargı mercilerini de bağlamaktadır⁷⁷. Sadece ayrımcı kanunlar, idarî işlem veya eylemler değil, aynı zamanda ayrımcı nitelikteki yargısal kararlar da anayasaya aykırıdır⁷⁸. Vergi yargılamasında da eşitlik ilkesinin muhataplarından biri olan hâkim, ilkeye uygun karar vermeli; kanunların doğru ve herkese aynı şekilde uygulanmasını sağlamalıdır. Bu çerçevede eşitlik ilkesi, kanun önünde eşitlik yanında keyfi davranılmasını yasaklar, yargı organlarına başvuruda ve yargılamanın yürütülmesinde taraflara eşit bir şekilde davranılmasını gerekli kılar. Eşitlik ilkesi tarafların hâkim önünde, yargılamada

⁷⁶ **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 108. Ayrıca bkz. **Özbudun**, s. 151; **Öden**, s. 137. İdare mahkemelerinde ve Danıştay'da dava açma süresi 60 gün olmasına rağmen, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin 30 gün olmasının eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönünde Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda bulunulmuştur. Mahkeme ise, bu konuda; "...Yasakoyucu tarafından, Danıştay ve idare mahkemelerinin görevine giren konuların özellik ve nitelikleri ile vergi mahkemelerinin görevine giren konuların özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için vergilendirme işlemlerindeki kamu yararı gözetilerek, özel kanunlarında öngörülen süreler saklı olmak üzere, dava açma süresinin vergi mahkemelerinde 30 gün olarak öngörülmesi..." Anayasa'nın 10'uncu maddesine aykırı olmadığı sonucuna ulaşmıştır (Any.M. 04.02.2011 gün ve E.2006/23, K.2010/27, www.anayasa.gov.tr, erişim: 25.06.2011).

⁷⁷ **Mustafa Erdoğan**, s. 174; **Öden**, s. 138.

⁷⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin kesinleşmiş kararlarının, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 53'üncü maddesinde yargılamanın yenilenmesi sebebi olarak kabul edilmesine rağmen, bu haktan yararlanılamamasının eşitlik ve hak arama özgürlüğüne aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi de "... Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nce verilen kararların verilme ve kesinleşme tarihleri, Mahkemeye başvuran kişilerin iradeleri dışında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin çalışma ve karar verme sistemine bağlı olarak gerçekleşmektedir. Bu nedenle, Mahkeme'ye 19.7.2003 tarihinden önce başvuran kişiler, yargılamanın yenilenmesi konusunda, Mahkemece verilen ihlal kararlarının kesinleşip kesinleşmediği aranılmaksızın iç hukukta meydana getireceği sonuçlar bakımından aynı hukuksal konumdadırlar. Buna göre, bir kanun hükmünün belli koşullara bağlı olarak tüm kişilere sağladığı bir hakkın kullanımının, itiraz konusu kurallar, Anayasa'da öngörülmüş hiçbir nedene dayanmaksızın ve hukuken kabul edilebilir bir gerekçe ortaya konulmaksızın, aynı hukuksal konumda bulunan kişiler bakımından engellenmesi Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine aykırı..." olduğuna karar vermiştir (Any.M. 20.05.2010 gün ve E.2009/34, K.2010/72, www.anayasa.gov.tr erişim:25.06.2011).

şeklen eşit olması yanında, eşit şans verilmesi, madden de hâkim tarafından eşit davranılmasını gerektirmekte, yargılamanın yürütülmesi sırasında da eşit tutulmaları, eşit statüde davranılmaları sonucunu doğurmaktadır⁷⁹.

Hâkimin, haklı neden bulunduğu takdirde, insanları farklı muameleye tâbi tutması eşitlik ilkesine aykırı olmayacağı gibi adaletsizlik de sayılmamalıdır. Ancak böyle bir neden yoksa farklı muamele adaletsizlik yaratacaktır⁸⁰. Bu açıdan hukuk uygulamasında da hâkimin taraf tutması başka bir

⁷⁹ Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 48.

⁸⁰ Anayasa Mahkemesi eşitlik ilkesini; "...Maddede yer verilen "eşitlik ilkesi" ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlâli yasaklanmıştır. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz. Nitelikleri ve durumları özdeş olanlar için ise yasalarla değişik kurallar konulamaz..." şeklinde değerlendirmiştir (Any.M. 20.05.2010 gün ve E.2009/34, K.2010/72. Eşitlik ilkesinin ihlâl edildiğine ilişkin yapılan başvurularda da Anayasa Mahkemesi bu yaklaşımını belirtmiştir (Örneğin, Any.M. 04.02.2010 gün ve E.2006/23, K.2010/27, Any.M. 06.06.1991 gün ve E.1990/35, K.1991/13; Any.M. 06.07.2000 gün ve E.2000/21, K.2000/16). Kararlar, www.anayasa.gov.tr den alınmıştır (erişim: 25.06.2011). Dava sonunda, davanın kabulü halinde davalıya yükletilecek nisbî harç ile davadan vazgeçme nedeni ile reddi durumunda davacıdan alınacak maktu harç miktarları arasında bir ayırım bulunması ve bu durumun eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği konusunda Anayasa Mahkemesi'ne yapılan başvuruda, Mahkeme red kararı vermiştir. Mahkemeye göre; "...her iki halde de bir harç alınması esas olarak vardır. Bu nedenle iki hal arasında ayrımlı bir durum yaratılmış değildir. Ancak iki hal arasında nitelik yönünden bir ayırım bulunmaktadır. Birincisinde davalının haksızlığı ölçüsünde ve diğerinde ise davacının, soyut olarak haksız sayılarak maktu bir harç ile yükümlü tutulması gibi birbirinden başka esasa dayanılmaktadır. O halde birisinde nisbî ve diğerinde maktu harç alınması, bu nitelik ayırım dayanak alınarak kanunca öngörülmüş demektir. Çünkü, nisbî harç belli bir değere ilişkin davanın hüküm altına alınan bölümü ile orantılı olarak hesap edilmekte, davanın kabul olunmayan bölümü ise, bir harç gerektirmemektedir. Bu yüzden davanın tüm reddi halinde belirlenecek harca, maktu harç denmesi ve tarifede böyle gösterilmesi de doğrudur. Şu yönünde ayrıca belirtilmesinde yarar vardır: harç bir ceza yaptırımı olmayıp yukarıda da işaret edildiği üzere kamu hizmetlerinden olan yargı çalışmalarında elde edilen yarar ölçüsünde kanunla konulan bir çeşit malî yükümlülüktür. Bu nedenle de Yasanın harcı sağlanan yarar ölçüsünde taraflara ayrımlı miktarlarda yüklenmesi de doğaldır..." (Any.M. 24.10.1974 gün ve E.1974/31, K.1974/43, www.anayasa.gov.tr, erişim:25.06.2011).

deyişle, tarafsızlıktan uzaklaşması adaletsizlik örneğidir. Çünkü, yargı kararlarında da insanları en fazla rahatsız eden tarafsızlığı ihlâl edici nitelik taşıyan kararlardır. Tarafsızlık, kaygısızlık veya renksizlik değil; hukuk kuralının somut olaya doğru şekilde uygulanmasıdır. Hâkimin hukuk uygulamasında tarafsızlık ilkesine sadık kalmasının adaletsizliği önlemek bakımından önem taşıdığı söylenebilir⁸¹.

C. TEMEL HAK ve ÖZGÜRLÜKLERE İLİŞKİN İLKELER

1. Genel Olarak

Temel hak ve özgürlükler, herkesin kişiliğine bağlı, dokunulamaz, devredilemez, vazgeçilemezdir ve genel olarak insan olma niteliğine dayanır (Any. m.12). İnsan haklarını koruyup geliştirmek devletin görevlerindendir. Vergilendirme alanına ilişkin düzenlemeler de insan haklarıyla sıkı ilişki içerisinde olduğundan, devletin, bu alana ilişkin düzenleme yaparken özenli davranması gerekmektedir. Anayasa'nın kişi hak ve özgürlükleri arasında birinci kuşak hakları (devletin dokunmaması ya da karışmaması gereken haklar) içerisinde yer alan özellikle özel hayatın gizliliği (m.20), yerleşme ve seyahat özgürlüğü (m.23), mülkiyet ve miras hakkı (m.35); sosyal ve ekonomik haklar içerisinde düzenlenen çalışma ve sözleşme özgürlüğü, sosyal güvenlik hakkı ve ailenin korunmasına ilişkin haklar vergilendirme yetkisine karşı duyarlıdır. Bu haklara aykırı davranılmasından etkilenen kişiler, hak arama özgürlüğü çerçevesinde yargı organlarına başvurarak, ihlâlin engellenmesini isteyebilmektedir. Örneğin mülkiyet hakkının ihlâl edildiğini düşünen bir vergi yükümlüsü, vergi mahkemesine başvurarak Anayasaya aykırılık iddiasında bulunabilir ve bu iddianın mahkemece ciddi bulunması durumunda konu Anayasa Mahkemesi'ne taşınabilir⁸². Bu çerçevede

⁸¹ **Güriz**, s. 69; **Giegerich**, s. 22. Bu çerçevede nesnel olarak tarafsızlığın varlığı yeterli olmamakta, bu tarafsızlığın kamuoyu tarafından da algılanması gerekmektedir (Bkz. **Giegerich**, s. 22; **Dikmen Caniklioğlu**, s. 237).

⁸² Anayasa'nın 148'inci maddesine 2010 yılında yapılan eklemeye "Bireysel Başvuru" yolu (Anayasa Şikâyeti) düzenlenmiştir (5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 13.05.2010-27580). Düzenlemeye göre; "Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlâl edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.". Maddenin üçüncü fıkrasında bireysel başvuruya ilişkin usul ve esasların kanunla düzenleneceği belirtil-

Anayasada yer alan temel hak ve özgürlüklerden, vergilendirme yetkisi karşısında hassas olan, özel hayatın gizliliğine, seyahat özgürlüğüne ve mülkiyet hakkına değinilerek, bu hakların vergilendirme açısından ifade ettikleri anlam kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

2. Özel Yaşama Saygı Hakkı

Anayasaya göre özel hayatın gizliliği (m.20), konut dokunulmazlığı (m.21) ve haberleşmenin gizliliği (m.22) esastır; hâkim kararı olmadan bu haklara müdahale edilemez. Ancak özel hayatın gizliliğine, konut dokunulmazlığına ve haberleşmenin gizliliğine, gecikmesinde sakınca bulunan durumlarda kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emriyle, hâkim karar olmadan da müdahale edilebilir. Fakat bunlar 24 saat içinde hâkim onayına sunulur. Bu üç özgürlüğün milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık, genel ahlâk, başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması amacıyla sınırlanabilmesi mümkündür.

Vergilendirme alanında da, kişilerin mali gücünü tespit edebilmek için, devletin bilgi alma ve toplama yoluyla özel yaşama müdahalesi söz konusu olmaktadır. Bu açıdan özel yaşam alanının, hem bilgi toplama, hem toplanan bilgileri saklama, koruma ve kamuya açıklamama (vergi mahremiyeti) açısından hem de yükümlü hakkında toplanan verilere bizzat yükümlünün ulaşması (bilgi alma) bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir⁸³. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesine göre arama yapılacak vergi incelemelerinde özel hayatın gizliliğini tehdit edilmeye elverişli ise de, arama yapılabilmesi için hâkim kararının aranıyor olması Anayasayla uyumludur. Arama kararının, kanuna dayalı olarak ölçülü bir şekilde, hâkim tarafından verilmesi gerekmektedir⁸⁴. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci

mektedir. Bunun üzerine 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 45-51'inci maddeleri arasında bireysel başvuruya yer verilmiştir (RG. 03.04.2011-27894). Ancak bu maddeler aynı Kanun'un 76'ncı maddesine göre 23.09.2012'de yürürlüğe girecektir. Bireysel başvuru yolu ile bireyler doğrudan Anayasa Mahkemesi'ne başvurabileceklerdir. Bu yolla, idarî ya da yargısal bir kararla temel hak ve özgürlükleri ihlal edilen bireylerin korunmaları amaçlanmaktadır (Ayrıca bkz. **Sır**, s. 321 vd.).

⁸³ **Yaltı**, Vergi Yükümlüsü, s. 167.

⁸⁴ Vergi Usul Kanunu'nda arama ile ilgili olarak hakkında hüküm bulunmayan durumlarda Ceza Muhakemesi Kanunu'nun konuya ilişkin hükümleri uygulama alanı bulacaktır (VUK. m.147). Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 116'ncı ve devamı maddelerinde arama

maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti de özel hayatın gizliliğiyle yakından ilgilidir. Maddeye göre, vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar, görevleri nedeniyle öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer durumları açıklayamazlar ve kendilerinin veya üçüncü şahısların yararına kullanamazlar (VUK. m.5). Görülüyor ki, vergi yükümlülerinin kişisel, mali ve ticari sırları bakımından vergi idaresi yanında vergi yargılamasını yapan kişilere getirilen açıklamama yükümlülüğü ve buna cezai yaptırım sonucu bağlanması (VUK. m.362) bir koruma alanı yaratmaktadır⁸⁵. Bu anlamda özel hayatın gizliliğinin ihlâl edilmemesi için hem bilgi edinirken kullanılan yolların söz konusu hakkı ihlal etmemeye elverişli olması, hem de hukuka uygun elde edilen bilgilerin gizliliğinin özenli bir şekilde korunması gerekmektedir⁸⁶.

3. Seyahat Özgürlüğü

Anayasa'nın 23'üncü maddesi uyarınca herkes, seyahat özgürlüğüne sahip olup, seyahat özgürlüğü ancak suç soruşturması ve kovuşturması sebebiyle ve suç işlenmesini önlemek amacıyla kanunla sınırlanabilmektedir. 2010 yılında yapılan Anayasa değişikliği ile vatandaşın yurt dışına çıkma özgürlüğü ancak suç soruşturması ve kovuşturması sebebiyle hâkim kararına bağlı olarak sınırlanabilecektir⁸⁷. Yapılan Anayasa değişikliğinden önce, vatandaşlık ödevi sebebiyle de yurt dışına çıkış yasağı konulabileceği düzenlenmekte ve hâkim kararı aranmamaktaydı. Bu açıdan vergi vermenin bir vatandaşlık ödevi olması sebebiyle, yurt dışına çıkış yasağının vergi hukuku alanındaki uygulaması tartışmalara yol açmıştır⁸⁸. Nitekim daha önce Pasaport Kanunu'nda düzenlenen yurt dışına çıkış yasağı, Anayasa Mahkemesi tarafından 2007 yılında kanun hükmünün açık ve belirgin olmaması ve

düzenlenmiştir. Bu konuda ayrıca bkz. **Öztürk/Erdem**, s. 584 vd.; **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, s. 311 vd.

⁸⁵ **Yaltı**, Vergi Yükümlüsü, s. 175; **Baykan**, Temel Hak ve Hürriyetler Açısından Vergilendirme, www.turkhukuk sitesi.com, (erişim:26.06.2011).

⁸⁶ Vergi inceleme raporlarının gazetelerde yayınlanması hem Anayasal ilkeler hem de vergi mahremiyeti açısından uygun değildir. Bu konuda bkz. **Doğrusöz**, Temel Haklar ve Vergi İlişkisi, www.referansgazetesi.com, (erişim:26.06.2011).

⁸⁷ 5982 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 13.05.2010-27580).

⁸⁸ Bu konudaki tartışmalar için bkz. **Güneş**, s. 114 vd.; **Yaltı**, Vergi Borcu, 108 vd.

ölçülülük ilkesine aykırı olması sebebiyle iptal edilmiş, daha sonra söz konusu yasak Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesinde düzenlenmiştir⁸⁹. Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararından da anlaşılacağı üzere, yasağın kapsamı konusunda somut nitelendirilmelere yer verilmesi ve yasağın uygulanmasının idarenin takdir yetkisine bırakılmayıp, objektif şartlara bağlı kalarak herkese aynı şekilde uygulanması gerekmektedir⁹⁰. Ancak bu şekilde uygulanması halinde Anayasa'da yer alan seyahat özgürlüğüne aykırılık oluşturmayacaktır. Ancak bu hüküm de içerisinde bazı eksiklikler barındırmaktadır. Özellikle yurt dışına çıkış yasağı için hâkim kararı aranmaması büyük bir eksikliktir⁹¹. Yapılan Anayasa değişikliği ile ise hem vatandaşlık ödevi kavramı Anayasa metninden çıkarılmış hem de yasağın uygulanabilmesi için hâkim kararının aranıyor olması ile bu eksikliğin önüne geçilmiştir. Somut ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenen Anayasa'nın bu maddesi doğrudan uygulanabilir nitelikte olmakla birlikte, bir süre Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesinde yurt

⁸⁹ “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...” (AnyM. 18.10.2007 gün ve E.2007/4, K.2007/81, <http://www.anayasa.gov.tr>, erişim:27.07.2011).

⁹⁰ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de Riener kararında, yurt dışına çıkış yasağını değerlendirmiş, miktarın yüksekliği ile sağlanmaya çalışılan kamu yararı arasında bir dengenin gözetilmesi, yasağın süresinin uzun olmaması, yasağın borcun tahsiline hizmet etmesi gerektiğinden bu durum hiç araştırılmadan otomatik olarak vergi dairesince yasağın konulmaması, ilgili kanunun ve uygulamasının belirsiz olmaması gerektiğini vurgulamıştır. Nitekim somut olayda da yurt dışına çıkış yasağının otomatik mahiyeti, orantılılık ilkesinin değerlendirilmemiş olması, ilgili kanunun ve uygulamaların bazı konularda belirsiz oluşu ve yasağın çok uzun süre uygulanması sebepleriyle yasağın orantılı olmadığına karar verilerek seyahat özgürlüğünün ihlal edildiği tesbit edilmiştir (AİHM, Riener Bulgaristan’a karşı, 27.05.2006, **Yaltı**, Vergi Borcu, s. 103 vd.).

⁹¹ Anayasa Mahkemesi kararından sonra yapılan yeni düzenlemenin eleştirisi için bkz. **Biyan**, Anayasaya Aykırılık Devam Ediyor:Yurt Dışına Çıkış Tahdidi, www.alomaliye.com, (erişim:27.06.2011). Ayrıca bkz. **Baykan**, Temel Hak ve Hürriyetler Açısından Vergilendirme, www.turkhukuksitesi.com, (erişim:27.06.2011).

dışına çıkış yasağına ilişkin düzenleme varlığını korumuştur⁹². 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 165'inci maddesiyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 36/A maddesi yürürlükten kaldırılmıştır⁹³. Kural olarak, vergi aslı ve vergi aslına uygulanan idarî yaptırımlar açısından yurt dışına çıkış yasağı uygulanamayacak, bu bağlamda seyahat özgürlüğü kısıtlanamayacaktır. Vergi cezaları açısından ise (vergi kaçakçılığı, vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlünün özel işlerini yapma suçları için) bu suçların soruşturulması ve kovuşturulabilmesi veya bu suçların işlenmesinin önlenmesi amaçlarıyla hâkim kararına bağlı olarak sınırlandırılmaya devam edilebilecektir⁹⁴.

4. Mülkiyet Hakkı

Mülkiyet hakkı, bir nesneyi ya da varlığı kullanma, idare etme ya da elden çıkarma özgürlüğü anlamına gelir⁹⁵. Mülkiyet hakkı ile kişiler, eşya

⁹² Nitekim Anayasa değişikliğinden sonra Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı da bir genelge yayınlarak, Anayasa'nın 23'üncü maddesi karşısında 36/A maddesinin ilga olduğunu, 5982 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yurt dışına çıkış yasağının uygulanamayacağını, var olan yasakların da kaldırılacağını belirtmiştir (08.10.2010 tarihli Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 2010/1 No'lu tahsilat iç genelgesi, www.gib.gov.tr, erişim:26.06.2011).

⁹³ 6111 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 25.02.2011-27857).

⁹⁴ Vergi dairesinin tesbiti üzerine veya re'sen, ceza hukuku anlamında bir vergi suçunun işlendiği bilgisine sahip olan Cumhuriyet Savcısı, hâkime başvurarak, örneğin vergi kaçırdığı iddia edilen kişinin, yurt dışına çıkışını engelleyebilir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun adlî kontrole ilişkin 109'uncu maddesi uyarınca tutuklama sebeplerinin varlığı halinde şüphelinin tutuklanma yerine adli kontrol altına alınmasına karar verilebileceği belirtilmektedir. Maddenin üçüncü fıkrasında yurt dışına çıkış yasağı bu çerçevede sayılmıştır. Ayrıca yurt dışına çıkış yasağı için maddenin 4'üncü fıkrası uyarınca, 1'inci fıkrada belirtilen süre şartı (üst sınırı 3 yıl ve daha az hapis cezasını gerektiren bir suç) aranmamaktadır. Bu anlamda yurt dışına çıkış yasağına karar verilebilmesi tutuklama sebeplerinin varlığına bağlı olduğundan basit şüphenin değil, kuvvetli şüphenin aranması gerekmektedir (bkz. **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, s. 299).

⁹⁵ Türk Medeni Kanunu'nun mülkiyet hakkının içeriği başlıklı 683'üncü maddesinde, bir şeye malik olan kimsenin, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahip olduğu belirtilmektedir.

üzerinde, herkese karşı ileri sürülebilen ve doğrudan doğruya bir hâkimiyet kurarlar⁹⁶. Anayasa'nın 35'inci maddesinde de herkesin mülkiyet hakkına sahip olacağı düzenlenmekte, bu hakkın sınırlanmasının ancak kamu yararı amacıyla ve kanunla olabileceği belirtilmektedir. Hakkın kullanılması ise, toplum yararına aykırı olamayacaktır (Any. m.35/3). Görüldüğü gibi, kural olarak birey, sahip olduğu malları istediği gibi kullanma hakkına sahiptir, ancak bu istisnasız olmayıp kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanabilmektedir. Ayrıca Anayasa'nın 13'üncü maddesi de mülkiyet hakkına sınır niteliği taşımaktadır⁹⁷. Her vergi veya mali yüküm ile mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale söz konusu olacağından, mülkiyet hakkı, vergilendirme işlemlerine karşı en duyarlı haklardan biridir. Devletin vergilendirme yetkisine sahip olması, tek başına mülkiyet hakkını ihlâl etmemektedir. Vergilendirme kanunla, kamu yararı amacıyla ve Anayasa'nın 13'üncü maddesinde yer alan sınırlamalar dikkate alınarak yapıldığı ölçüde mülkiyet hakkını ihlâl etmeyecektir. Vergilendirmede, orantılılık ilkesine dikkat edilerek, vergilendirme sonucu bireyin aşırı bir yüke katlanmaması da ihlalin oluşmaması için önemlidir⁹⁸. Görüldüğü üzere, vergi ilişkisinde egemen devlet, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla, bireyin gelir ve servetine ortak olur. Bu süreçte devletin amacıyla bireyin çıkarı karşı karşıya gelmekte ve temelde yatan bu çıkar çatışması çıkarların karşılıklı dengelenmesi sağlanarak çözümlen-

⁹⁶ Eren, s. 766. Mülkiyet hakkı kavramına ilişkin olarak ayrıca bkz. Tuğrul, s. 7 vd.; Etkü, s. 16 vd.

⁹⁷ Bu maddeye göre, temel hak ve özgürlükler, özlerine dokunulmaksızın sadece Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği düzenlenmiştir. Bu sınırlamanın ise, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamayacağı belirtilmektedir. Çalışma konusunun kapsamı düşünülerek mülkiyet hakkının sınırlanması sebeplerine sadece değinmekle yetinilmiştir. Mülkiyet hakkının sınırlandırılması sebepleri hakkında bkz. Tuğrul, s. 88 vd.; Başaran Yavaşlar, 152 vd.; Etkü, s. 171 vd.

⁹⁸ Çağan, Vergilendirme, s. 170; Yaltı Soydan, s. 105. Ayrıca bkz. Başaran Yavaşlar, s. 189 vd. Kişilerin servetleri üzerinde yapılacak aşırı vergilendirme ve kazanç ve iratlarında anaparada yapılacak vergilendirme, mülkiyet hakkına ilişkin düzenlemeleri göz ardı etmektedir (Doğrusöz, Temel Haklar ve Vergi İlişkisi, erişim tarihi:14.03.2010). Örneğin taşınmaz gelirden mülkin yararlanmasını engelleyecek ölçüde yüksek oranlı bir gelir vergisi veya malik ve taşınmaz arasındaki ilişkiyi kesmeye yönelik ve kamu yararının haklı kılamayacağı yüksek oranda bir emlak vergisi mülkiyet hakkına ters düşebilecektir (Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 44. Ayrıca bkz. Tekbaş, s. 202).

mektedir⁹⁹. Bu denge ise, ancak bireyin devlet karşısında korunmasıyla; yani, hukukî güvenceye sahip olmasıyla sağlanabilecektir. Sağlanacak hukukî güvencelerin başında ise, vergilendirme işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması, vergi yargısına başvuru hakkı gelmektedir.

D. YARGILAMANIN BÜTÜNÜNE İLİŞKİN İLKELER

1. Genel Olarak

Yargılamanın başlayabilmesi için, yargılama sırasında ve yargılamanın sonunda var olan ilkeler, yargılamanın bütününe ilişkin ilkeler başlığı altında toplanabilir. Yargılamanın başlayabilmesi için bireylerin hak arama özgürlüğüne sahip olması gerekmektedir. Bu çerçevede, öncelikle daha genel bir başvuru hakkı olan yetkili makamlara başvuru hakkı; daha sonra ise, hak arama özgürlüğüne değinilecektir.

2. Yetkili Makamlara Başvuru Hakkı

Anayasa'nın 40'ıncı maddesine göre, Anayasa ile tanınmış hak ve özgürlükleri ihlâl edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Bu maddeye göre, yetkili makamlara başvuru yolları ise, idarî ve yargısal başvuru yollarıdır. İdarî başvuru, yani kişilerin idarî makamlara dilek, şikâyet ve itirazlarını, dilekçeyle, yetkili makamlara bildirmesini ifade eder. Bu hakkın kullanılması için araç olan dilekçe hakkı da Anayasa'nın 74'üncü maddesinde ayrıca düzenlenmektedir. Yetkili makamlara başvuru hakkı çerçevesinde değerlendirilebilecek diğer bir yol ise, yargısal başvuru yoludur. Yargısal başvuru yolu ise, temel olarak Anayasa'nın 36'ncı maddesinde hak arama özgürlüğü çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede, Anayasa'nın 40'ıncı maddesi hem idarî başvuruyu hem yargısal başvuruyu bünyesinde barındıran bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anayasa'nın 40'ıncı maddesinin ikinci fıkrasına göre, devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yollarına ve mercilerine başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Söz konusu madde, hem idarî başvuru sonrasında gidilebilecek yargı yerlerini hem de yargı yerinin verdiği kararlara karşı başvurulacak temyiz mercinin ilgililere bildirilmesini ifade eder.

⁹⁹ Yaltı Soydan, s. 113.

Böylelikle vergi mahkemesi tarafından verilmiş nihaî kararlara karşı varsa hata ve yanlışlıkların veya hukuka aykırılıkların giderilmesi amacıyla başvurulacak kanun yollarını vergi ödevlilerine bildirerek, devlet, aydınlatma görevini yerine getirmiş olmaktadır.

3. Hak Arama Özgürlüğü

a. Genel olarak

Anayasa'nın 36'ncı maddesine göre, "Herkes, meşrû vasıta ve yollar-dan 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 kaçınmaz". Böyle bir hakkın Anayasa'da yer almasının sebebi, idarecilerin bireylere uzun süre haklarını arama fırsatlarını vermemeleridir¹⁰⁰. Nitekim gerçek anlamda hukuk devletinden söz edebilmek için, devletin, kişilerin yargı organları önünde hak arama özgürlüğünün tam ve etkin olarak sağlanması; yargılamanın âdil olması ve hukukî dinlenilme hakkının gereklerine uygun davranılması gerekmektedir¹⁰¹. Hakkın dağıtımından kaçınamayacak olan devletin görevi, dava-

¹⁰⁰ **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, s. 66. Emlâk vergisi yükümlülerine takdir komisyonunun kararlarına karşı dava açma hakkı vermeyen Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinin, Anayasaya aykırı olduğu yönündeki iddiasıyla iptal davası açılmış, Anayasa Mahkemesi ise Anayasa'nın 36'ncı ve 125'inci maddesine bir aykırılık görmemiştir. Mahkeme, söz konusu madde ile takdir komisyonlarının kararlarına karşı yükümlüye doğrudan itiraz ve dava açma hakkının tanınmamasını, milyonlarca yükümlüsü bulunan Emlâk vergisinin tahakkuk ve tahsilini mümkün kılma amacına yönelik olduğunu belirtmiştir. Kararda verginin tarh edilip tebliğinden sonra, yükümlünün takdir komisyonu kararlarını da kapsayacak şekilde dava hakkının doğduğu vurgulanmıştır (AnyM. 19.03.1987 gün ve E.1986/5, K.1987/7, www.anayasa.gov.tr, erişim:10.08.2011). Anayasa Mahkemesi'nin bir başka kararında ise, Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınacak harcamalara katılma paylarına karşı dava açılabilmesi söz konusu payın yarısının önceden ilgili belediyeye ödenmesi şartına bağlı tutularak sınırlandırılmıştır. Hak arama özgürlüğünü düzenleyen maddede, bu hakkın sınırlandırılmasına ilişkin özel bir sınırlama nedenine yer verilmemesi sebebiyle, dava hakkının sınırlandırılmasını Anayasa'nın 36'ncı maddesine aykırı görmüştür (Any.M. 28.03.2002 gün ve E.2001/5, K.2002/42, www.anayasa.gov.tr, erişim:10.08.2011). Bu konuda ayrıca bkz. **Gerek/Aydın**, s. 284 vd.

¹⁰¹ **Özkes**, Hukukî Dinlenilme, s. 42. Görüldüğü üzere hak arama özgürlüğü, âdil yargılama ve hukukî dinlenilme hakkı da hukuk devletinin içinde var olan bir haktır. Ancak

nın çeşidine bakılmaksızın, ihlâl edilen taraf menfaatinin yerine getirilmesini sağlamak ve taraf menfaatlerine ilişkin kesin hüküm elde ederek çekişmeyi sona erdirmektir¹⁰².

Hak arama özgürlüğü, pozitif hukuk tarafından bireylere tanınan hakların yargısal teminatını oluşturur¹⁰³. Hak arama özgürlüğünün olmaması durumunda, sadece metin üzerinde kalan haklar söz konusu olacak, kişilerin bu haklardan yararlanmayı talep imkânı bulunmayacaktır. Devletin görevi sadece genel ve soyut kurallar koymak değil, bunların uygulanmasında, denge- nin bozulmamasını, hukuk düzeninin, sosyal barışın ve hukuk barışının da devamını sağlamaktır¹⁰⁴. Bu açıdan Anayasa, uluslararası metinler ve kanun- larla bireye tanınan hak ve özgürlüklerin ihlâli durumunda, bu hakların gerçekleştirilebilmesi ve korunabilmesi için etkili bir yargısal denetim zorunludur¹⁰⁵. Örneğin, mülkiyet hakkının varlığı, özel mülkiyete devlet ve kişiler tarafından yapılan müdahalelere karşı etkili bir koruma sağlanmadığı takdirde bir anlam ifade etmemektedir. İnsan hakları ihlâllerine karşı kişinin korunması, bu korumayı sağlamaya elverişli bir yargı örgütü ve yargıya serbest müracaat hakkıyla sağlanabilir. Kişilerin hak aramasını zorlaştıran hukukî ve fiilî engellerin kaldırılması da hak arama özgürlüğünün, gerçek ve etkili hukukî koruma sağlamanın bir gereğidir¹⁰⁶. Vergi yargılamasında da şekli bir hukukî korunmayla yetinilmemeli; kapsamlı, hukuken ve fiilen tam olarak gerçekleşen bir yargılama sağlanmalıdır. Bu noktada yargılama har- cının davacı tarafından ödenmesinin hak arama özgürlüğüne aykırı olmadığı belirtilmiştir¹⁰⁷. Çünkü dava açılırken, yargılama harcının ödenmesi dava açmakla ona düşen bir sorumluluğun ya da borcun yerine getirilmesi değil, dava açmaya ilişkin mevcut yargılama koşullarının gereğinin yerine getiril- mesi olarak görülmelidir. Nitekim devletin, tarafları yargılama giderlerine

çalışma konusunun sistematigi ve söz konusu hakların önemleri nedeniyle ayrı başlıkta incelenmiştir.

¹⁰² **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 51; **Pınar/Meriç**, s. 198. Ayrıca bkz. **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 42.

¹⁰³ **Atalay**, s. 449. Ayrıca bkz. **Pınar/Meriç**, s. 197.

¹⁰⁴ **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 51.

¹⁰⁵ **Atalay**, s. 449.

¹⁰⁶ **Pekcanitez**, Adil Yargılama, s. 36; **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 54.

¹⁰⁷ **Pınar/Meriç**, s. 196 vd.

katması, zorunluluk temelinde bir haklılık taşımaktadır¹⁰⁸. Anayasa Mahkemesi'nin yargı harçlarının hak arama özgürlüğüne aykırı olup olmadığını değerlendirdiği yeni bir kararında, dava açarken peşin harcı ödeyen ancak nisbî harca tâbi davalarda işin niteliği gereği dava sonuna bırakılan bakiye harçtan kanunî olarak sorumlu olmadığı mahkeme kararıyla belirlenen davacıya, sorumlusu olmadığı bir harcın tahsili şartıyla ilâmın verilmesinin bireylerin hak arama özgürlüğünü kısıtladığına karar vermiştir¹⁰⁹. Aynı kararda Mahkeme, harcı, bireylerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında bu hizmetlerin maliyetlerine katılmaları amacıyla zor unsuruna dayanılarak alınan bir mali yükümlülük olarak tanımlamıştır. Bu çerçevede, yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe müteakip işlemlerin yapılamayacağına ilişkin hükmü ise, bireylerin özel menfaatleriyle ilgili olarak yargı hizmetinden yararlanmalarını bu hizmetin karşılığı olan harcın ödenmesi şartına bağladığından, hak arama özgürlüğünü sınırlandırıcı nitelikte olmadığına karar vermiştir¹¹⁰.

Diğer yandan hak arama özgürlüğünün bir gereği olarak vergi yargılama sürecinde dava açma hakkına, vergi yükümlülerinin yanında vergi sorumlularının da sahip olması gerektiği belirtilmelidir. Nitekim sorumlunun dava açabilmesini engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır¹¹¹. Kaldı ki vergilen-

¹⁰⁸ **Pınar/Meriç**, s. 200. Ayrıca kamu maliyesi açısından harcın özellikleri de bunu gerektirir. Bkz. **Pınar**, s. 4 vd.

¹⁰⁹ Any.M. 14.01.2010 gün ve E.2009/27, K.2010/9 (www.anayasa.gov.tr, erişim: 28.06.2011).

¹¹⁰ Belirtilen kararda; "...yargılama sürecinde, yasayla harca tâbi kılınmış bir hizmetten yararlanmak isteyen ilgili (davalı veya davacı), genel kurallar uyarınca harcını ödeyerek bu hizmetten yararlanabilir. Dava açan veya yargılama sırasında harca tâbi bir işlemin yapılmasını isteyen tarafın, harç ödemeden devam eden işlemlerin yapılmasını isteyerek bireysel bir menfaat elde etmesi, harçların konuluş amacına aykırılık oluştur..."acağı belirtilmiştir (Any.M. 14.01.2010 gün ve E.2009/27, K.2010/9 (www.anayasa.gov.tr, erişim:28.06.2011). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin verdiği Ülger kararında ise Mahkeme, kararın bir kopyasını alabilmek için başvurusu harcı ödemekle yükümlü tutmanın, kendisini aşan bir külfet yüklediğini ve mahkemeye başvurma hakkının özünü zedeleyecek ölçüde başvurusunun hakkını sınırlandırdığını tesbit ederek adil yargılanma hakkının ihlâl edildiğine karar vermiştir (AİHM, Ülger Türkiye'ye karşı, 26.06.2007, www.inhak-bb.adalet.gov.tr, erişim:10.07.2011)

¹¹¹ Vergi Usul Kanunu'nun vergi yükümlüsü ve sorumlusunu tanımlayan 8'inci maddesinin dördüncü fıkrasında; "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" demektir. Bu maddeye göre yükümlülere tanınan hak

dirme işlemleri yüzünden “menfaatleri ihlâl edilenler”den (İYUK. m.2/1, a) olmaları sebebiyle vergi sorumlularının vergi davalarını açmaları mümkün olmakla birlikte, bu durum hak arama özgürlüğünün de bir gereğidir¹¹².

Hak arama özgürlüğü bünyesinde adil yargılanma hakkını, hukukî dinlenilme hakkını ve yetkili makamlara başvuru hakkını da barındırmaktadır.

b. Adil Yargılanma Hakkı

aa. Genel olarak

Adil yargılanma hakkı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde güvence altına alınmış olup, 2001 yılında yapılan değişiklikle Anayasa'nın 36'ncı maddesine eklenmesiyle temel haklar arasında yer almaktadır¹¹³. Esasen 2001 yılından önce de Anayasa'nın 90'ıncı maddesi gereği, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alması sebebiyle iç hukuk kuralı olarak geçerli olup, Anayasa'da yer almayan bir insan hakkı ve yargısal temel hak olarak uygulama alanı bulmaktaydı. Ancak yapılan Anayasa değişikliğiyle birlikte âdil yargılanma hakkı, Anayasal hak haline gelmiş ve Anayasal güvenceye kavuşturulmuştur. Adil yargılanma hakkı, hak arama özgürlüğünün uzantısıdır. Özellikle yargılama makamı açısından, âdil yargılama yapma görevi, hak arama özgürlüğünün uygulamaya yönelik uzantısıdır¹¹⁴.

ve ödevler, yükümlülerinki kadar geniş olmasa da, sorumlular için de geçerlidir (Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 81; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 226).

¹¹² Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 226. Anayasa Mahkemesi'nin bakış açısını yansıtmaması sebebiyle, bir iptal kararına değinilecektir. Anayasa Mahkemesi, İdari Yargılama Usulü Kanunda “kişisel hak ihlalini” davacı olabilmek için aranmasının, hak arama özgürlüğünü kısıtlaması ve soyut, genel ve gayri şahsi ifadelerle düzenleyici tasarruflara karşı yargı yolunun daraltılması sebebiyle Anayasa'nın 2'nci, 36'ncı ve 125'inci maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir (AnyM. 21.09.1995 gün ve E.1995/27, K.1995/47, <http://www.anayasa.gov.tr/>, erişim: 28.06.2011. İptal kararından sonra ise, 4577 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun İle İdari Yargılama Usulü Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 5'inci maddesi ile söz konusu maddeye “menfaatleri ihlâl edilenler” düzenlemesini eklenmiştir (RG. 08.06.2000-22460).

¹¹³ 4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun (RG.17.10.2001, 24556).

¹¹⁴ **Zabunoğlu**, s. 316.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde kavram olarak tanımlanmamış olan âdil yargılanma hakkı geniş içeriğe sahip bir haklar bütünüdür; herkese, kişisel hak ve yükümlülüklerini konu alan uyumsuzlukların veya ceza hukuku alanında kendilerine yöneltilen suçlamaların karara bağlanması süreci için bir dizi usûlî güvence sağlar¹¹⁵. Adil yargılanma hakkı, genel olarak, herkesin, uyumsuzluğun alenî bir biçimde, makûl bir sürede, bağımsız ve tarafsız mahkemeler önünde yargılanmasını ve hakkaniyete uygun karar verilmesini ifade etmekte ve diğer insan haklarının da teminatını oluşturmaktadır¹¹⁶. Adil yargılanma hakkı, yargılama sürecinde hem davalıya hem de davacıya ait olan bir hak olup belli bir yargılama usûlüyle sınırlı olmadığı gibi yargılamanın sadece belli bir parçasıyla da sınırlı değildir¹¹⁷. Adil yargılanma hakkı, davanın açılmasından sona ermesine kadar ve hatta hükümden sonra da cebri icranın sona ermesine kadar devam etmektedir. Adil yargılanma hakkı birey için bir temel hak niteliği taşıırken, yargılama makamı yönünden de temel bir görevdir¹¹⁸.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin içtihatlarında, âdil yargılanma hakkının sadece vergi cezaları bakımından uygulanmasının kabul edildiği; vergi asılları bakımından ise, Sözleşmenin âdil yargılanma hakkına ilişkin hükmünün uygulama alanı bulmayacağı belirtilmiştir¹¹⁹. Ancak iç hukukta Anayasal bir ilke haline gelmiş olan âdil yargılanma hakkı vergi yargılamasında da uygulama alanı bulmalıdır. Bu çerçevede vergi yargılamasında vergi aslı-vergi cezası ayrımı yapmadan, vergi hâkimi, tüm davaları âdil yargılanma hakkına uygun olarak yürütmelidir. Vergi yargısında da geçerli olması sebebiyle adil yargılanma hakkının unsurlarına değinilmesi gerekmektedir. Ayrıca hukukî dinlenilme hakkı da âdil yargılanma hakkının bir gereği olmasına rağmen, Anayasa'nın 36'ncı maddesinde ayrıca belirtildiğinden ayrı bir başlıkta incelenmesi daha uygun görülmüştür.

¹¹⁵ Bkz. Gözübüyük/Gölcüklü, s. 266; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 80; Uzun, s. 198; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 56.

¹¹⁶ Özekes, s. 56. Ayrıca bkz. Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 303; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 264; Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe, s. 54; Ünver/Hakeri, s. 16; Demirbaş, s. 968.

¹¹⁷ Pekcanitez, Adil Yargılama, s. 38. Ayrıca bkz. Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 264.

¹¹⁸ Zabunoğlu, s. 316.

¹¹⁹ Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 321; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 83; Tezcan, s. 167.

bb. Makûl Sürede Yargılanma Hakkı

Makûl sürede yargılanma hakkı, âdil yargılamanın unsurlarından biridir. Bu hakkın amacı hak arayanları, yargılama işlemlerinin sürüncemede kalmasına karşı korumak ve özellikle sanığın etkin bir savunma yapabilmesini sağlamaktır¹²⁰. Davaların makûl sürede bitiril(e)memesi, tarafların yargıya güvenini sarsacak ve davanın gecikmesinde yararı olan tarafı cesaretlendirecektir. Makûl süre içinde bitirilemeyen davanın sonunda hakkını elde eden taraf ise, bu gecikme sebebiyle ya hakkını tam olarak elde edemeyecek ya da gecikmeden dolayı zarar görecektir ve bu durumda geciken adalet, adalet olmayacaktır¹²¹. Anayasa'nın 141'inci maddesinde de davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılmasının yargının görevi olduğu belirtilmektedir¹²². Sürenin başlangıcı olarak mahkemeye başvuru tarihi (bazı hallerde uyuşmazlık konusunda karar almaya yetkili idarî bir merciye başvuruda alınabilir), sürenin sonu ise, tüm başvuru yollarının tüketilmesi yani hükmün kesinleşme tarihidir¹²³. Her dava için aynı sürenin makûl sayılması mümkün değildir. Bu nedenle her davanın özelliğine göre makûl süre belirlenmelidir¹²⁴.

¹²⁰ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 284; Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 339; İnceoğlu, s. 372; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 121.

¹²¹ Pekcanitez, Adil Yargılama, s. 41; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 266; Turan, s. 685; Erku, s. 322. Ayrıca bkz. Karakoç, İşlevler, s. 93; Yücel, s. 35.

¹²² Anayasa'nın 141'inci maddesinde öngörülen mümkün olan süratle sonuçlandırma, Anayasa'nın yargıya verdiği bir görev niteliği taşımakla birlikte, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde öngörülen "makul sürede yargılanma" ilgili kişi bakımından dava edilebilir bir hak niteliği taşımaktadır (Bkz. Başpınar, s. 35). Ayrıca makûl sürede yargılanmadan kasıt yargının, tek başına hızlı karar vermesi değil hızlı olduğu kadar doğru ve güvenilir bir şekilde karar vermesinin sağlanması ve davaların gereksiz ve şekli nedenlerle uzamasının engellenmesidir (Bkz. Gülnur Erdoğan, s. 123).

¹²³ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 285; Pekcanitez, s. 42; Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 340; Öztürk/Erdem, s. 196; İnceoğlu, s. 377-378; Grabenwarter (çeviren:Osman Can), s. 216; Gülnur Erdoğan, s. 127.

¹²⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, dava süresinin yeterliliğini değerlendirirken; olayın başvuru açısından önemini, davanın karmaşıklığını, başvuru ve yetkili makamların davranışını göz önünde tutmakta ve bu değerlendirme sonucuna göre makûl süreyi belirlemektedir. Gözübüyük/Gölcüklü, s. 286; Pekcanitez, s. 42; Zabunoğlu, s. 318; Turan, s. 687; İnceoğlu, s. 380 vd.; Grabenwarter (Çeviren:Osman Can), s. 217; Özdek, s. 208; Yaltı, Vergi Yükümlüsü, s. 122; Gülnur Erdoğan, s. 124. Avrupa İnsan

İdarî davalarda gecikme, davacının usûl üzerinde etkin bir işlevi olmaması, idare ve idare hâkimi sebepleriyle yaşanabilir. Makûl sürede yargılamanın sağlanabilmesi açısından yargılama usûlüne ilişkin (tarafalara, yargı organlarına ve üçüncü kişilere yönelik) süreler öngörülmüştür¹²⁵. Bu süreler, yargı organlarının ihmallerine engel olmaya, kamu görevlilerinin görevlerini daha iyi yapmalarını sağlamaya, yargılamanın düzenli ve çabuk işlemesine yöneliktir¹²⁶. Örneğin, hâkimin ilk inceleme yaparak karar verebilmesi için dilekçenin alındığı tarihten itibaren en geç 15 günlük bir inceleme süresi belirlenmiştir (İYUK m.14/4). Ödeme emrine karşı açılan davayı hâkimin 7 gün içinde karara bağlaması gerekmektedir (AATUHK. m.58). Hâkimin, (sürelerle ilişkin hüküm içeren) kanunlarda belirtilen sürelerle uymaması durumunda, davanın uzaması sonucuyla karşılaşılmaktadır. İdare ve yargılama makamlarının makûl sürenin aşımında kusur veya ihmalleri olması durumunda ise, bu durumdan dolayı Devlet sorumlu tutulabilecek, hâkim açığı, ulusal hukuktaki boşluklar, iş yükünün fazlalığı, fiziki koşulların yetersizliği gibi nedenler Devleti sorumluluktan kurtarmayacaktır¹²⁷.

Vergi yargılamasında ilk derece mahkemesinin karar vermesinin çoğu zaman bir yılı aştığı; kesin karara bağlanmasının da en azından bir yıl daha aldığı belirtilmekte, bu durumun makûl süreyle bağdaştırılmasının mümkün olmadığı söylenmektedir¹²⁸. Vergi uyuşmazlıklarının çözümünün çok uzun süre alması ise, kural olarak vergi yargılamasında açılan davaların çokluğun-

Hakları Mahkemesi'nin Türkiye aleyhine verdiği Büker kararında idarî yargıda makûl sürede yargılama yapılmadığı saptanmıştır. Karara konu olayda, asistan olarak çalışan başvurusunun, sözleşmesinin yenilenmemesi üzerine Rektörlük aleyhine açtığı dava 7 yıl 9 ay sürmüştür. Mahkeme, basit bir işveren-işçi uyuşmazlığının bu kadar uzun sürmesine izin verilmesinin, bu tür davalarda iç hukuk sisteminin etkinliği sorununu akla getirdiğini belirtmekte, tarafların başvuruda bulunabileceği birden çok iç hukuk yolunun bulunmasının mahkemelerin makûl süre içerisinde karar verme yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağını eklemektedir. Bu çerçevede Mahkeme'ye göre, bu sürenin uzunluğu, hiçbir biçimde, dava konusunun karmaşıklığına, üniversiteye ve başvurana iç hukuk yollarının tanıdığı karşılıklı temyiz yollarının kullanılmasına dayandırılmayacaktır (AİHM, Büker Türkiye'ye karşı, 24.10.2004, <http://www.inhak-bb.adalet.gov.tr/>, erişim: 10.07.2011).

¹²⁵ Karakoç, Süreler, s. 155 vd. Ayrıca bkz. Çağan, Süreler, s. 91.

¹²⁶ Çağan, Süreler, s. 25; Karakoç, Süreler, s. 155; Karakoç, Genel Vergi, s. 330.

¹²⁷ Başpınar, s. 36.

¹²⁸ Zabunoğlu, s. 319.

dan kaynaklanmaktadır¹²⁹. Uyuşmazlıkların idare ve yükümlü arasında barışçıl yollarla istenilen düzeyde çözümlenemeyişi, tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar sebebiyle yargı organına başvurmanın yürütmeyi durdurması yargı organlarına başvuruyu çoğaltmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde ödeme emrine karşı dava açılması halinde tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkında davası reddedilen miktardaki kamu alacağının %10 zamlı tahsil edileceğinin belirtilmesi ve tarh işlemine karşı dava açıp haksız çıkma halinde vergi aslı için gecikme faizi ödenmesi yargı organlarına başvuruyu azaltmakla birlikte hak arama özgürlüğü bakımından duraksama yaratmaktadır¹³⁰. Bu noktada öncelikle yapılması gereken vergi ödevlileri ve vergi idaresi arasında çıkan sorunların barışçıl yollarla çözümlenmesine yönelik kurum ve kuralların yaygınlaştırılmasıdır¹³¹. Bölge İdare Mahkemelerinin davayı sonlandırmayı sağlayacak şekilde tam bir istinaf mahkemesi kimliğine kavuşturulması; bu çerçevede bakacağı dava türlerinin genişletilmesi; tek hâkimle bakılacak davaların müddeabihi yükseltilerek tek hâkimle görülmesini kural, kurul halinde görülmesinin istisna haline getirilmesi ve ikinci dilekçe ve ikinci savunma kaldırılarak mahkemece gerek görülmesi halinde imkân tanınması da önerilmektedir¹³². Ayrıca dilekçelerin verilmesi üzerine yapılan ilk incelemenin mümkün olduğu kadar çabuk bitirilmeye

¹²⁹ **Karakoç**, İşlevler, s. 87. Ayrıca bkz. **Azrak**, s. 467. Yargının etkin ve kaliteli hizmeti makûl süre içerisinde sunabilmesi için yargıdaki gecikme nedenleri üzerinde durulması ve her birine ait etkinin en aza indirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Yargıda gecikme nedenleri olarak ise, tarafların neden olduğu gecikmeler, usûl hukukundan kaynaklı gecikmeler, örgütlenme ile sistemin çeşitli kesimlerindeki niteliklerden kaynaklı gecikmeler, davanın özelliklerinden kaynaklı gecikmeler, sistemin etkinliği için gerekli mali destekten yoksunluk, teknolojik destekten yoksunluk, kapasite üstü iş yükü sayılmaktadır (**Yücel**, s. 34).

¹³⁰ **Akkaya**, s. 345.

¹³¹ **Karakoç**, İşlevler, s. 89. Bu noktada ceza ve hukuk yargılamasında mahkemelerdeki iş yükünün azaltılabilmesi için anlaşmazlığın taraflarca çözümlenmesi, mahkeme dışında eşraf veya avukatla çözümlenmesi, mahkeme öncesi uzlaşma veya tahkimle çözümlenmesi ve en son aşamada sayılan şekillerde çözüm bulunamazsa mahkemede sorunun çözümlenmesi gerektiği belirtilmektedir (**Yücel**, s. 239).

¹³² **Başpınar**, s. 46. Ayrıca replik ve düplik aşamasının zorunlu olmaktan çıkarılmasına ek olarak makûl sürede yargılanmanın sağlanabilmesi için ilk inceleme aşamasının kaldırılması, yazılı yargılama usûlüne esneklik getirilmesi, adlî tatile ilişkin hükümlerin yeniden düzenlenmesi, karar düzeltme müessesinin yeniden düzenlenmesi gerektiği gibi öneriler de mevcuttur (**Erkut**, s. 322 vd.)

çalışılması da makûl sürede yargılama yapılabilmesi için önemlidir. Bu çerçevede İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14'üncü maddesinin dördüncü fıkrasındaki 15 günlük süreye uyulmalıdır. Davanın taraflarına tebliğ edilen dilekçelere cevap verme süresi olan 30 günün de (İYUK m.16/3) kısaltılması düşünülebilir.

cc. Silahların Eşitliğini Talep Hakkı

Silahların eşitliğini talep hakkı, mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında bir eşitliğin bulunması ve bu eşitliğin yargılamanın her aşamasında korunması anlamına gelmektedir¹³³. Hâkimin, âdil yargılanma ilkesi çerçevesinde, taraflara eşit ve objektif bir biçimde davranma zorunluluğu vardır. İdarî yargıya ilişkin iptal davalarında, bu çerçevede vergi davalarında, iptal sebebi olarak ileri sürülenlerin her birinin ele alınıp neden kabul edilmediği ya da geçerli olmadığı açıklanmalıdır. Burada hakkaniyete uygunluk, kararların gerekçeli olmasıyla bütünleşmektedir¹³⁴. Bu noktada özellikle iptal davalarında, başkaca hiçbir araştırma ve inceleme yapılmadan davalı idarenin beyanına itibar edilip buna göre hüküm tesis edilmesinin de adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil edeceği belirtilmelidir¹³⁵. Hâkimin taraflara eşit davranma yükümlülüğü özellikle vergi yargılamasında daha fazla önem arz etmektedir. Çünkü, bir yanda güçlü konumda olan idare; diğer tarafta ise, vergi yükümlüsü bulunmaktadır. Eğer hâkim, tarafsız, objektif ve taraflara eşit imkân tanımazsa güçlü idare karşısında vergi yükümlüsü ezilecek ve bireylere hak arama özgürlüğünün verilmesinin bir anlamı kalmayacaktır. Nitekim toplanan deliller ve sunulan mütalâalar hakkında davanın taraflarına bilgi verilmesi ve bunlar hakkında taraflara görüş bildirme fırsatı tanınmaması taraflar arasındaki dengenin bozulmasına yol açtığı ölçüde, silahların eşitliği ilkesini ihlâl etmektedir¹³⁶.

¹³³ **İnceoğlu**, s. 220. Silahların eşitliğini talep hakkına ilişkin tanımlar için bkz. **Gözübüyük/Gölcüklü**, s. 291; **Tezcan/Erdem/Sancakdar**, s. 335; **Pekcanitez**, s. 45; **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 270; **Turan**, s. 690; **Özdek**, s. 212; **Yaltı**, Vergi Yükümlüsü, s. 125; **Gülnur Erdoğan**, s. 142.

¹³⁴ Kararların gerekçeli olması gerektiğine ilişkin açıklamalar için "Hukukî Dinlenilme Hakkı" başlığı altına bakınız.

¹³⁵ **Zabunoğlu**, s. 320.

¹³⁶ **Erkut**, s. 328; **Özdek**, s. 212. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Türkiye aleyhine verdiği Göç kararında, Yargıtay Başsavcılığınca dava dairesine sunulan savcılık

Bu çerçevede vergi tekniği raporuna ulaşamaması da silahların eşitliği ilkesine aykırılık teşkil eder¹³⁷. Şöyle ki, sahte belge düzenlediğine yönelik bir kişi hakkında idare tarafından vergi tekniği raporu hazırlanmakta, ancak sahte belge kullanan yükümlü hakkında kullanmaktan dolayı dava açıldığında yükümlü, çoğu zaman idare tarafından hazırlanan vergi tekniği raporuna ulaşamamaktadır¹³⁸. Bu durumda da sahte belge kullanan kişi hakkında dava açıldığında, idarenin elinde olan bu belgeye ulaşamamakta ve savunmalarını tam olarak ortaya koyamamaktadır.

dd. Diğer Haklar

Susma hakkı, kişinin yetkili makamlara kendini suçlayıcı ifade veya belge vermeme hakkını içermekle birlikte sessiz kalmanın kişi aleyhinde delil olmaması anlamını da bünyesinde barındırmaktadır¹³⁹. Ancak verginin hesaplanabilmesi ve tarhiyat yapılabilmesi için bilgi verme yükümlülüğü susma hakkının ihlali niteliğinde sayılmaz.

Masumiyet karinesinden faydalanma hakkı ise, daha çok ceza davalarında uygulama alanı bulabilecek bir haktır. Âdil yargılanma hakkının bir gereği olan masumiyet karinesi, Anayasa'nın 38'inci maddesinin dördüncü fıkrasında da "Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılmaz." şeklinde ifade edilmektedir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin

mütalâasının sanığa tebliğ edilmemiş olması ve bu çerçevede sanığa görüş bildirme olanağının sağlanmamış olması âdil yargılanma hakkına aykırı görülmüştür. Ayrıca bu tür mütalâaların bildirilmesinin, başvuranın iç hukuk mahkemeleri önünde sözlü duruşma hakkına sahip olmaması durumunda daha da zorunlu hale geldiği belirtilmektedir (AİHM, Göç Türkiye'ye karşı kararı, 09.11.2000, <http://www.inhak-bb.adalet.gov.tr>, erişim:10.07.2011).

¹³⁷ Yükümlü hakkında bir suçlama var ise bu suçlamaya neden olan tüm delillerin yükümlüye sunulması ve yükümlünün savunma hakkının kısıtlanmadan kullandırılması gerekmektedir. Bu sebeple yükümlüyü doğrudan ilgilendiren ve yükümlü hakkındaki suçlamaya gerekçe gösterilen alt firma inceleme raporunun da yükümlüye tebliğ edilmesi gerekmektedir (Bkz. **Şentürk**, "Vergi Hukuku" da Hukuka Dahildir: Evrensel İnsan Haklarından Olan "Adil Yargılama" Hakkı, Vergi ve Vergi Yargılaması Hukukunda da Uygulanmalıdır", s. 6, <http://turktax.com/yazilar/024%20vergimahr.pdf>, erişim: 23.01.2012).

¹³⁸ Vergi tekniği raporunun, yükümlüye bildirilmesi gerektiği konusunda bkz. Dş.3.D., 05.07.2001 gün ve E.2000/1150, K.2001/2696, www.kazanci.com.tr, erişim: 23.01.2012.

¹³⁹ **Erem**, s. 296; **İnceoğlu**, s. 271; **Grabenwarter**, s. 241; **Yaltı**, Vergi Yükümlüsü, s. 139.

6'ncı maddesinin ikinci fıkrasında da masumiyet karinesine yer verilmektedir. Mahkûmiyet hükmünün verilebilmesi için şüphenin tamamen ortadan kaldırılması gerekmektedir¹⁴⁰. Ayrıca sadece ceza davasının sonucuna yönelik değil, yargılamanın tüm aşamalarında geçerli olan bir ilkedir¹⁴¹. Vergi yargılamasında da vergi kabahatleri bakımından, yargı kararı olmadan idarî para cezası kesilmeyeceği anlamını içerisinde barındırmaktadır.

Alenî yargılanma hakkı, mahkemelerin ve yargılamanın toplumsal denetiminin sağlanması, gizli yargılanmanın önlenmesi ve bu şekilde hâkimlerin yargılamadaki bağımsızlığının temini amaçlanırken, diğer yandan da kişilerin ve özellikle de davanın tarafları ile tanıkların da yargıya güveninin arttırılması amaçlanmaktadır¹⁴². Yargılamanın aleni olarak yapılması, tarafların mahkeme önünde açık duruşmada dinlenilmeyi ve kararın açıkça okunmasını kapsarken, tarafların dosyada mevcut her türlü bilgi ve belgeyi görebilmelerini sağlamaya, davanın gizlilikten kaynaklanabilecek keyfi bir tutumla görülmesini önleme amacına da hizmet etmektedir¹⁴³. Anayasa'nın 141'inci maddesinde mahkemelerde duruşmaların herkese açık olduğu; duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ise, ancak genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebileceği düzenlenmiştir. Ancak bu hak sadece duruşmalar ve sözlü yargılama için geçerli olmakta yazılı yargılama usûlünde aleni yargılanma hakkından söz edilememektedir¹⁴⁴. Bu sebeple, vergi yargılamasında yazılı yargılama yapıldığından, ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca duruşma yapılmasına karar verildiği durumlarda bu haktan faydalanmak söz konusu olacaktır. Nitekim, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 18'inci maddesinde de duruşmaların açık olarak yapılacağı, genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde, görevli daire veya mahkemenin kararı ile duruşmanın bir kısmının veya tamamının gizli yapılabileceği belirtilmektedir.

Adil yargılanma ilkesi çerçevesinde kişiler, kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebepleri hakkında anlayabileceği dilde ve ayrıntılı olarak

¹⁴⁰ Bkz. Gözübüyük/Gölcüklü, s. 295; Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 356; Turan, s. 692.

¹⁴¹ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 296.

¹⁴² Gülnur Erdoğan, s. 174. Ayrıca bkz. İnceoğlu, s. 343 vd.

¹⁴³ Turan, s. 688; İnceoğlu, s. 343 vd.

¹⁴⁴ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 294; Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 338; Turan, s. 689; Gülnur Erdoğan, s. 178.

derhal bilgilendirilme, savunmasını hazırlamak için yeterli zamana ve kolaylıklara sahip olma, kendisini bizzat seçeceği bir avukat aracılığıyla savunma ve mahkemede kullanılan dili anlamıyor veya konuşamıyorsa, bir çevirmenden ücretsiz yararlanma hakkına da sahiptirler¹⁴⁵. Ayrıca adil yargılanma hakkı içerisinde hukukî dinlenilme hakkını ve bu hakkın unsurlarını da barındırmaktadır. Bu belirlemeden sonra hukukî dinlenilme hakkının, Anayasada hak arama özgürlüğüne ilişkin maddede ayrıca belirtilmesi sebebiyle ayrı bir başlık altında incelenmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir.

c. Hukukî Dinlenilme Hakkı

Hak arama özgürlüğünü düzenleyen Anayasa'nın 36'ncı maddesi, hukukî dinlenilme hakkına da kaynaklık etmektedir. Çünkü, karşılıklı iddia ve savunma hakkının eşit düzenlenmesi, hukukî dinlenilme hakkının başka bir ifadesi olmakla birlikte, hukukî dinlenilme hakkı da adil yargılanma hakkının ayrılmaz bir parçasıdır¹⁴⁶. Hukukî dinlenilme hakkı, "yargılamayla hukukî durumu etkilenecek kişilerin, yargılamanın bir süjesi olarak, yargılama konusunda bilgi edinmelerini, açıklamada bulunmalarını, yargılamaya etki edebilmelerini ve yargı mercilerinin bunları dikkate alıp değerlendirecek, gerekçeli şekilde karar vermesini sağlayan, sürpriz kararlarla karşılaşmanın önüne geçen bir temel hak ve yargılama ilkesidir"¹⁴⁷. Hukukî dinlenilme hakkı, içerisinde bilgilenme, açıklama ve dikkate alınma hakkını barındırmaktadır.

Bilgilenme hakkı, hak sahibinin kendisi ile ilgili yargılama ve yargılamanın içeriği hakkında tam bir biçimde bilgi sahibi olmasını ifade etmek-

¹⁴⁵ Hukukî konularda hizmet sunma, yardımda bulunma konusunda sadece avukatlar yetkili olmasına rağmen (AvK. m.35), hukukçuların ve avukatların bu alana ilgisizliği yüzünden, hukukçu olmayan ancak bu alanda faaliyet gösteren meslek mensuplarının fiilen avukatlık yapması, vergi yargılamasının önemli sorunlarından biridir. Hem vergi yargılamasında görevli hâkimlerin çoğunun hukukçu olmaması hem de avukatların vergi hukuku alanına ilgisizliği sebebiyle yargılamanın hukuklaştığından söz edilmesi zor görünmektedir (**Karakoç**, Mevzuat-Hukuk, s. 2962).

¹⁴⁶ **Pekcanitez**, Hukukî Dinlenilme, s. 754; **Pekcanitez/Atalay/Özekes**, s. 270; **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 30; **Özekes**, Sorunlar, s. 1297.

¹⁴⁷ **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 31. Ayrıca bkz. **Özbek/Kanbur/Doğan/Bacaksız/Tepe**, s. 58.

tedir¹⁴⁸. Bu anlamda bilgilenme hakkı, gerek karşı taraf işlemleri, gerek yargı organlarının işlemleri ve dosya kapsamına girip yargılamayı etkileyen her şeyi kapsar. Özellikle tebligat ve davetiye kurallarının uygulanmasında önemli olup, usulüne uygun tebligat yapılmadan, davetiye çıkarılmadan, tefhimi mümkünse tefhim gerçekleşmeden yapılan işlemler taraf bakımından sonuç doğurmaz (İYUK m.60'ın da yollamasıyla Teb.K. m.32; Teb.T. m.51)¹⁴⁹. Vergi yargılamasında kural olan posta ile tebliğ olmasına rağmen, ilânla tebligatın şartları gerçekleşmeden (VUK m.103), bu yola sık bir şekilde başvurulmaktadır. Uygulamada kişilerin adreste bulunmadığı tesbit edilmeden bu yola başvurulmakta, ilân yapıldıktan sonra bir aylık süre sonunda tebligat yapılmış sayılmaktadır (VUK m.106). Kişinin ise, yapılan tebligattan haberi olmamakta ve kişi ani bir hacizle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durum hukukî dinlenilme hakkına aykırılık oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 94'üncü maddesinde tebligat yapılabilecek kişiler belirtilmiş; üçüncü fıkrasında ise, tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerinde memur ve çalışanlarına yapılabilecektir. Tebligat yapılabilecek kişilerin bu kadar geniş kapsamlı olması ise tebligattan haberdar olabilmek bakımından sorunlar doğurmaktadır. Hukukî dinlenilme hakkı çerçevesinde, tebligat yapılabilecek kimselerin daraltılmasında yarar olacağı düşünülmektedir.

Tarafların kendi iddia ve savunmalarını ortaya koymaları ve bunları ispat etmeleri halinde gerçek, tam olarak ortaya çıkabilecektir, bu da açıklama hakkını ifade etmektedir¹⁵⁰. Yargılamada her iki tarafa da açıklama hakkı verilmeli, her iki taraf da mutlaka dinlenmelidir. İsbat hakkı da açıklama hakkı içerisinde değerlendirilerek, kural olarak olaydan lehine sonuç çıkaracak taraf iddiasını isbat etmekle yükümlüdür. Bu çerçevede vergi dairesi, tarh işlemini yaparken, dayandığı sebepleri göstererek, göster-

¹⁴⁸ Pekcanitez, Hukukî Dinlenilme, s. 769; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 273; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 86; Özekes, Sorunlar, s. 1297; Gülnur Erdoğan, s. 154.

¹⁴⁹ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 60'ıncı maddesinde tebligat konusunda Tebligat Kanunu'na atıf bulunduğundan, vergilendirme sürecinin yargılama aşamasında Tebligat Kanunu'nun hükümleri dikkate alınacaktır. Vergilendirme işlemlerine ilişkin tebligat ise, Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlendiğinden, bu konular bakımından tebligat, Vergi Usul Kanunu'nun 93 ve devamı maddelerine göre yapılmaktadır.

¹⁵⁰ Pekcanitez, Hukukî Dinlenilme, s. 775; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 274; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 107.

diği sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu da, isbatlamak zorundadır¹⁵¹. Vergi dairesinin re'sen araştırmasında, yükümlünün vergi kaçırdığı sonucuna varıldığı bir durumda, isbat yükü idarededir. Diğer bir nokta ise, idarî yargıda, idarenin savunması, davacının cevabı ve cevaba cevap gibi usuller (İYUK. m.16), savunma hakkını korumak için getirilmiştir. Ancak mahkeme bazen davalı idarenin birinci savunmasını, bazen de davacının cevabına cevap oluşturan ikinci savunmasını davacıya tebliğ etmemektedir¹⁵². Yürütmeyi durdurma kararlarının kabulü veya reddi kararlarına karşı itiraz edilmesi durumunda da (İYUK m.27), bu itirazın içeriği, davanın diğer tarafına bildirilmemesi ve ona kendi görüş ve iddialarını itiraz merciine sunma imkânının tanınmaması da savunma hakkının kısıtlanması anlamına gelmektedir. Bu durumların savunma hakkını zedelediğini belirtmek gerekmektedir. Ayrıca sözlü açıklama ve duruşma yapılması da açıklama hakkı içerisinde değerlendirilebilir. Vergi yargılamasında kural yazılı yargılamadır. Ancak belli bir sınırı aşan davalarda (2012 yılı için 9.230,00 TL), tarafların birinin isteği üzerine duruşma yapılabilir (İYUK. m.17/1). Kural olarak, vergi yargılamasında yazılı yargılamanın uygulanması hukukî dinlenilme ve açıklama yapma hakkının ihlâli sayılmamalıdır. Çünkü, hem belli bir sınırın üzerindeki yargılamalar için tarafların isteği üzerine duruşma yapılabilirken hem de sınır gözetilmeden Danıştay, mahkeme ve hâkim duruşma yapılmasına karar verebilmektedir (İYUK m.17/4). Özellikle duruşma yapılıp yapılmaması hâkimin takdirine bırakılan durumlarda, uyuşmazlık ve yargılamanın niteliği gerekli kılması durumunda, hâkimin takdirini duruşma yapma yönünde kullanması hukukî dinlenilme hakkına uygun olacaktır¹⁵³. Bu noktada hukukî dinlenilme hakkına aykırılık teşkil edecek olan, vergi yargılamasında yazılı yargılamanın uygulanması değil, kanunda gösterilen parasal sınırı aşması ve tarafın istekte bulunmasına ya da davanın niteliğinin, karışık olması sebebiyle duruşma yapılmasını gerekli kılmasına rağmen, hâkimin ya da mahkemenin duruşma yapılması talebini reddetmesi veya kendiliğinden duruşma yapma kararı vermemesidir.

¹⁵¹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 856.

¹⁵² **Azrak**, s. 466.

¹⁵³ **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 143. Yazılı yargılama usulü ilkesinin yeniden gözden geçirilmesi ve ihtiyaçlara uygun yeni düzenlemelerin yapılması gerektiği konusunda bkz. **Karakoç**, Tanık Beyanı, s. 477.

Hukukî dinlenilme hakkının bir unsuru olan dikkate alınma hakkı, taraf açıklamalarının yargı organları tarafından dikkate alınıp değerlendirmelerini ifade eden, yargı organlarına mutlak bir yükümlülük yükleyen bir haktır¹⁵⁴. Bu hakkın sağlanabilmesi için yargı organı tarafından yapılan şeklen açıklama yeterli olmayıp, tam olarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu durumun en somut ortaya çıktığı yer ise, hükmün gerekçe kısmıdır. Yargıda gerekçe, hâkimin vardığı sonuçların nedenlerini doğru ve çelişki yaratmadan gösterilmesi yoluyla güven ve âdil yargılama düzeni sağlayan temel kavramlardan biridir¹⁵⁵. Anayasa'nın 141'inci maddesinin üçüncü fıkrasında da bütün mahkemelerin her türlü kararlarının gerekçeli olarak yazılacağı belirtilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "Kararlarda bulunulacak hususlar" başlıklı 24'üncü maddesinin e bendinde de, kararın dayandığı hukukî sebepler ile gerekçesinin bulunacağı kuralı yer almaktadır. Aynı kanunun 27'nci maddesinde de yürütmenin durdurulması kararlarının gerekçe gösterilerek verileceği düzenlenmektedir. Danıştay Kanunu'nun 51'inci maddesinde de kararların gerekçeli olarak verileceği ifade edilmektedir. Bu maddelerden de anlaşılacağı gibi, ihtiyatî tedbir, yürütmenin durdurulması, tutuklama gibi hüküm öncesi kararlar dâhil tüm yargı kararları gerekçeli olmak zorundadır. Hakkaniyete ulaşmak için verilmiş bir yetki olan takdir hakkını hâkimler kullanırken, somut olaylara dayanmakta ve objektif olmak zorundadırlar. Bu sebeple hâkimlerin, takdir hakkının kullandığı kararların da gerekçelendirilmesi gerekmektedir¹⁵⁶. Gerekçe yazılırken somut olaya uygulanacak hukuk kuralının niçin kabul edildiği bu kuralın uyumsuzluğa etkili unsurları tartışılıp açıklanmalıdır. Vergi yargılamasında da kararların gerekçeli yazılmaması, diğer tüm yargı yollarında olduğu gibi, hukukî dinlenilme hakkına aykırılık teşkil etmektedir. İş yoğunluğu nedeniyle kararların gerekçesiz yazılması ise, Anayasal kural karşısında kabul edilemez. Yargının zorunlu şartı olan gerekçe şartı mutlaka yerine getirilmeli, iş yüküne farklı çözümler aranmalıdır.

¹⁵⁴ Pekcanitez, Hukukî Dinlenilme, s. 785; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 275; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 153; Özekes, Sorunlar, s. 1298; Gülnur Erdoğan, s. 160.

¹⁵⁵ Aşçıoğlu, s. 48. Ayrıca bkz. Pekcanitez, Hukukî Dinlenilme, s. 786; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 166; Zabunoğlu, s. 320.

¹⁵⁶ Aşçıoğlu, s. 54; İnceoğlu, s. 322; Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 170.

4. Mahkeme Kararlarının Bağlayıcılığı

Yargılama fonksiyonu, ancak, mahkeme kararlarının etkinliği ve bunun için de, tam olarak uygulanmasıyla anlam kazanır; aksi halde, yargı ile ilgili tüm güvencelerden öte yargının kendisi havada kalır¹⁵⁷. Nitekim Anayasa'nın 138'inci maddesinin son fıkrası uyarınca da yasama, yürütme ve yargı organları ve idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır. Bu organların ve idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir şekilde değiştiremeyeceğini ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği de belirtilmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinde de Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararları üzerine idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçemez. Ancak, hemen ardından (İYUK. m.28/1) üçüncü cümlede, haciz ve ihtiyatî haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edileceği belirtilmektedir. Bu cümleyle, İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndaki 28'inci maddenin birinci fıkrasındaki ilk cümleye istisna getirilmekle kalmamış aynı zamanda Anayasa hükmüne de istisna getirilmiştir. Nitekim, Anayasa'nın 11'inci maddesinde Anayasa hükümlerinin yasamayı, yürütmeyi, yargıyı bağlayan temel hukuk kuralları olduğu belirtilmektedir. Anayasa'nın 138'inci maddesinde de yasama, yürütme organlarının ve idarenin mahkeme kararlarına uymak zorunda olduklarına ve mahkeme kararlarının uygulanmasının geciktirilemeyeceğine yer verilmektedir. Bu hükümler karşısında ihtiyatî hacizle ilgili İdari Yargılama Usulü Kanun'da getirilen kesinleşme şartı, Anayasa'ya aykırılık içermektedir. Bu şartla birlikte, hakkında ihtiyatî haciz tedbirine başvuru yükümlünün malları üzerindeki hacizlerin kaldırılması, Türkiye şartları dikkate alındığında, uzun süren yargılamada kararın kesinleşmesi üzerine mümkün olabilecek, karar yükümlü lehine kesinleşse bile bu süre içerisinde mağduriyetler oluşabilecektir¹⁵⁸.

¹⁵⁷ **Tanör/Yüzbaşıoğlu**, s. 445.

¹⁵⁸ **Taylar**, Sorunlar, s. 80-81. Ayrıca ihtiyatî haciz kararına karşı, yürütmenin durdurulması kararı verilip, bu karar Bölge İdare Mahkemesi tarafından kesinleştirilse bile, ihtiyatî haciz kararı kaldırılmamakta, sadece ihtiyatî haciz kararı verildikten sonraki süreç işlememektedir. İhtiyatî haciz kararının kaldırılması için ise, esas hakkındaki

Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde ise, idare aleyhine Danıştay ve ilgili idarî mahkemede maddî ve manevî tazminat davası açılabilir (İYUK m.28/3). Tazminat ve vergi davalarında, kararın idareye tebliğinden itibaren itirazın gecikmesi sebebiyle idarece kanunî gecikme faizi ödenir (İYUK m.28/6).

Mahkeme kararlarının derhal uygulanması kuralı, Anayasayla belirtilen Meclisin genel ve özel af yetkisine (m.87), cumhurbaşkanının sürekli hastalık, sakatlık, kocama nedeniyle belirli kişilerin cezalarını hafifletmesine veya kaldırmasına (m.104) engel değildir. Anayasada vergi aflarıyla ilgili bir düzenleme yer almamakla birlikte vergi ile ilgili af çıkarılamayacağına yönelik bir yasak da bulunmamaktadır. Meclis cezalar konusunda genel af çıkarabiliyorsa, vergi suç ve cezaları konusunda da af çıkarılabilir¹⁵⁹. Vergi hukukunda af kanunlarıyla, devlet, kendi koyduğu ve uygulaması gereken cezalardan tek taraflı olarak vazgeçmektedir¹⁶⁰. Bu kanunlarla çoğu kez vergi cezaları affedilirken, bunlardan yararlanmak vergi aslının ödenmesi şartına bağlanmaktadır. Af kanunları vergisini ödeyen yükümlü ile ödemenen arasında ayrımcılığa neden olduğundan, vergi cezalarının önleyici işlevini azaltacağından ve yükümlülerin sürekli af beklentisi içinde olarak vergi ödemekten kaçınmalarına sebep olabileceğinden ancak çok zorunlu durumlarda bu yola başvurulması gerekmektedir¹⁶¹.

kararın kesinleşmesi beklenmektedir (bkz. **Dönmez**, Yürütme, s. 102-103). Kamu alacağının korunması esas alınarak, malların kaçırılması önlenmeye çalışıldığı için bu şekilde bir uygulama geliştirilmiş olsa da, bireyler açısından hak arama özgürlüğünün özünün de zedelenmemesi gerekmektedir. Nitekim bu durumda, ihtiyatî haciz kararı verildikten sonra, esas karar kesinleşinceye kadar, ihtiyatî haczin kaldırılmasına ilişkin başvurulabilecek herhangi bir yol olmadığından, malın üzerindeki ihtiyatî haczin kaldırılması da söz konusu olmayacaktır. Bu çerçevede, ihtiyatî hacze ilişkin yürütmeyi durdurma kararı verilip, kararın kesinleşmesinden sonra, bu karar İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca kesinleşmiş karar olarak kabul edilip, ihtiyatî haczin kaldırılması yoluna gidilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

¹⁵⁹ **Dönmez**, Af, s. 10 vd.; **Saban**, s. 152.

¹⁶⁰ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 153; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 552. Ayrıca bkz.; **Saban**, s. 152. Vergi aflarına ilişkin Anayasa Mahkemesi kararları ve değerlendirilmesi için bkz. **Gerek/Aydın**, s. 333 vd.

¹⁶¹ Bu konuda bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 220; **Dönmez**, Af, s. 54 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 552.

SONUÇ

Hukuk devleti ilkesi yasama, yürütme ve yargı organlarının işlem ve eylemlerinin hukuka uygun olmasını ve bu eylem ve işlemlerin denetlenebilmesini gerektirir. Bu itibarla yapılan tüm eylem ve işlemlerin yargı denetimine tabi olması gerekmektedir. Nitekim vergi yargılaması hukukunun varlık nedenini, vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi oluşturmaktadır. İdare tarafından yapılan vergilendirme işlemlerinin yargı denetimine tâbi olması hem vergi ödevlileri için bir güvence hem de hukuk devletinin bir gereğidir. Yapılacak olan denetlemenin sağlıklı olabilmesi ise, hâkimlerin bağımsızlığına, tarafsızlığına ve hâkimlere tanınan güvencelere bağlıdır. Nitekim hâkimlerin hem akıllarının hem de vicdanlarının hür olması gerekmektedir. Ayrıca vergi yargılamasını yürüten hâkim, eşitlik ilkesine uygun karar vermeli, yargılamanın yürütülmesinde taraflara eşit davranarak, vergi idaresi veya davalının yanında yer almamalıdır.

Sosyal devlet ilkesi çerçevesinde vergi adaletinin sağlanabilmesi ve daha geniş anlamda vergilendirme işlemlerindeki hukuka aykırılığı giderebilmek için tek başına düzenleme yapmak yetmemekte, hukuka aykırı vergilendirme işlemlerine karşı yargı yoluna başvuru hakkının tanınmış olması da gerekmektedir. Bu anlamda vergi ödevlilerinin yetkili makama başvuru hakkı önemli bir güvencedir. Yetkili makama başvuru hakkı içerisinde yer alan hak arama özgürlüğü ise, sadece metin üzerinde kalmamalı etkin hukukî koruma mutlaka sağlanabilmelidir. Bu çerçevede dava ilişkisinin doğmasından davanın kesin olarak sonuçlandırılmasına kadar geçen süreçte âdil yargılanma ve hukukî dinlenilme hakkının gerekleri yerine getirilmelidir. Vergi yargılamasında, söz konusu haklara uygun hareket edilmediği söylenmelidir. Bu durumun mahkemelerin içlerinde bulundukları iş yükünden kaynaklandığı söylenebilir. İş yükü gerekçesiyle yargılamanın Anayasada ve kanunlarda belirtilen şekilde yapılmaması ise kabul edilemez olup, yargılama işlevinin temeline aykırıdır. Anayasada yer alan yargılamaya ilişkin hak ve ilkelere uyulmadan yapılan yargılama sonucunda çıkan kararlar bu yola başvuranları tatmin etmeyecek ve yargıya duyulan güvenin azalmasına yol açacaktır. Ayrıca her ne kadar vergi yargılamasında hukukçu olmayan hâkimlerin varlığı belli bir sınıra kadar gerekli olsa da yargılamanın âdil yapılabilmesi ve adaletin yerini bulabilmesi için hukuk fakültesinden mezun hâkimlerin sayısının çokluğu da önemlidir.

Yararlanılan Kaynaklar

KİTAPLAR :

- Akdoğan,** Abdurrahman; Kamu Maliyesi, 13.Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2009.
- Aksoy,** Şerafettin; Kamu Maliyesi, 3.Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1998.
- Arslan,** Mehmet; Vergi Hukuku, 7.Baskı, (MKM Yayıncılık), Bursa 2011
- Atalay,** Oğuz; Medeni Usul Hukukunda Adli Yardım, Ankara 1986 (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).
- Candan,** Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 3.Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2009.
- Çağan,** Nami; Vergilendirme Yetkisi, (Kazancı Hukuk Yayınları), İstanbul 1982, (Vergilendirme).
- Çağan,** Nami; Vergi Hukukunda Süreler, (Sevinç Matbaası), Ankara 1975, (Süreler).
- Demikol,** Selami/**Bereket Baş,** Zuhâl; İdari Yargıda Dava Açma ve Davaların Takip Usulü, 7.Bası, (Beta Basım), İstanbul 2007.
- Dikmen Caniklioğlu,** Meltem; Anayasal Devlette Meşruiyet, (Yetkin Yayınları), Ankara 2010.
- Dönmez,** Recai; Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması, Eskişehir 1985, (Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) (Yürütme).
- Dönmez,** Recai; Teoride ve Uygulamada Vergi Afları, (Anadolu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları), Eskişehir 1992 (Af).
- Erdoğan,** Mustafa; Anayasa Hukuku 4.Bası, (Orion Yayınevi), Ankara 2007, (Mustafa Erdoğan).
- Erdoğan,** Gülnur; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Medenî Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2011, (Gülnur Erdoğan).

- Etgü**, Mehmet Akif; Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Mülkiyet Hakkına Bakışı, (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2009.
- Gerek**, Şahnaz/**Aydın**, Ali Rıza; Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 2.Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2010.
- Göze**, Ayferi; Sosyal Devlet Sistemi, (Fakülteler Matbaası), İstanbul 1976.
- Gözler**, Kemal; Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 9.Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2010, (Anayasa).
- Gözler**, Kemal; İdare Hukuku C.I, 2.Baskı, (Ekin Basım Yayın Dağıtım), Bursa 2009, (İdare).
- Gözübüyük**, Şeref A; Anayasa Hukuku, 15.Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007, (Anayasa).
- Gözübüyük**, Şeref; Yönetmelik Yargı 30. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2010, (Yönetmelik Yargı).
- Gözübüyük**, Şeref/**Gölcüklü**, Feyyaz; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 7. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007.
- Gözübüyük**, Şeref/**Tan** Turgut; İdare Hukuku C.II İdari Yargılama Hukuku, 4.Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2010.
- Günday**, Metin; İdare Hukuku, 7.Bası, (İmaj Yayınevi) Ankara 2004.
- İnceoğlu**, Sibel; İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, 2.Bası, (Beta Basım Yayın), İstanbul 2005.
- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2011, (Genel Vergi).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, (Vergi Yargılaması Hukuku), (Yetkin Yayınları), Ankara 2007, (Yargılama).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Süreler).
- Kuru**, Baki/**Arsan**, Ramazan/**Yılmaz**, Ejder; Medenî Usul Hukuku, 22. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2011.
- Mutluer**, M. Kâmil; Vergi Genel Hukuku, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2006.
- Mutluer**, M. Kâmil/**Öner**, Erdoğan/**Kesik**, Öner; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2007.

- Orhaner**, Emine; Kamu Maliyesi, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2007.
- Öden**, Merih; Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 18.Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2008.
- Özbek**, Veli Özer/**Kanbur**, M. Nihat/**Doğan**, Koray/**Bacaksız**, Pınar/**Tepe**, İlker; Ceza Muhakemesi Hukuku, 2.Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2011.
- Özbudun**, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, 11.Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2010.
- Özdek**, Yasemin; Avrupa İnsan Hakları Hukuku ve Türkiye, (Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayını), Ankara 2004.
- Özekes**, Muhammet; Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003, (Hukukî Dinlenilme).
- Öztürk**, Bahri/**Erdem** Mustafa Ruhan; Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 12.Baskı, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2008.
- Pekcanıtez**, Hakan/**Atalay**, Oğuz/**Özekes**, Muhammet; Medenî Usûl Hukuku, 12. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2011.
- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku, 5. Bası (Beta Basım), İstanbul 2009.
- Sır**, Onur; Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi, (Adalet Yayınevi), Ankara 2011.
- Sönmez**, Erdal/**Ayaz**, Garip; Vergi Yargısı, (Oluş Yayıncılık) Ankara 1999.
- Tanilli**, Server; Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş, İstanbul 1981.
- Tanör**, Bülent/**Yüzbaşıoğlu**, Necmi; 1982 Anayasası'na Göre Türk Anayasa Hukuku, 8.Bası, (Beta Basım), İstanbul 2006.
- Tekbaş**, Abdullah; Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, (T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı), Ankara 2009.
- Tezcan**, Durmuş/**Erdem**, Mustafa Ruhan/**Sancakdar**, Oğuz; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2004.
- Teziç**, Erdoğan, Anayasa Hukuku, 12.Bası, (Beta Basım), İstanbul 2007.

- Tuğrul**, Saim; Kamu Hukuku Açısından Mülkiyet Hakkı ve Sınırlandırılması (Kazancı Kitap), İstanbul 2004.
- Umar**, Bilge; Hukuk Muhakemeleri Kanunu Şerhi, (Yetkin Yayınları), Ankara 2011.
- Ünver**, Yener/**Hakeri**, Hakan; Ceza Muhakemesi Hukuku, 2. Bası, (Adalet Yayınevi), Ankara 2009.
- Yaltı**, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Basım), İstanbul 2006 (Vergi Yükümlüsü).
- Yücel**, Mustafa Tören; Türkiye’de Yargının Etkinliği, (Türkiye Barolar Birliği Yayınları), Ankara 2008.

MAKALELER :

- Akkaya**, Mustafa; “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, (Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, AÜHF Yayını, C.I, Ankara 2009, s. 339-347).
- Alangoya**, Yavuz; “Anayasanın Medeni Usul Hukukuna Etkisi”, (Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, S. 2, 1-4, 1981, s. 1vd.).
- Aşcıoğlu**, Çetin; “Yargı Kararlarında Gerekçe”, (Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu IX, Bankacılık Enstitüsü Yayınları, Ankara 1992 s. 48 vd.).
- Atalay**, Esra; “Yargısal Temel Haklar”, (Prof. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, DEÜHF Yayınları, İzmir 1997, s. 437 vd.).
- Azrak** Ülkü; “İdarenin Yargısal Denetimine İlişkin Sorunlar”, (Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı, TBB, Ankara 2001).
- Başpınar**, Ahmet; “İdari Yargıda Makul Süre İçin Öneriler”, (Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu, Ankara 2004, s. 35 vd.).
- Baykan**, Metin; “Temel Hak ve Hürriyetler Açısından Vergilendirme”, http://www.turkhukusitesi.com/makale_1172.htm, erişim:27.06.2011.
- Biyan**, Özgür; “Anayasa’ya Aykırılık Devam Ediyor:Yurt Dışı Çıkış Tahdidi”, http://www.alomaliye.com/2008/ozgur_biyanyurtdisi.htm, erişim:27.06.2011.
- Demirbaş**, Burcu; “Vergi Ceza Hukuku’nun Anayasal Temelleri”, (Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, AÜHF Yayını, C.II, Ankara 2009, s. 953 vd.).

- Doğrusöz,** Bumin; Temel Haklar ve Vergi İlişkisi, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=135435&YZ_R_KOD=156, erişim: 26.06.2011.
- Erem,** Faruk; “Susma Hakkı”, (Yargıtay Dergisi, C.18, S. 3, 1992, s. 296 vd).
- Eren,** Fikret; “Mülkiyet Kavramı”, (Dr. A.Recaî Seçkin’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1974, s. 765 vd.).
- Erkut,** Celal; “İdari Yargı Reform Çalışmaları”, (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı Sempozyumu, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2003, s. 309 vd.).
- Giegerich,** Thomas; “Yargının Bağımsızlığı-Kavramsal Çerçeve, Tarihsel Gelişim, Tarafsızlıkla İlişkisi ve Türkiye Üzerine Gözlemler”, (Yargının Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Etkililiği Uluslararası Sempozyum, Türkiye Adalet Akademisi Yayınları, Ankara 2009, s. 21 vd.).
- Grabenwarter,** Christoph (Çeviren: Osman Can); “Yargılama Güvenceleri-Adil Yargılama Hakkı (İHAS m.6)”, (Prof. Dr. Nurullah Kunter’e Armağan, Adil Yargılama Hakkı ve Ceza Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2004, s. 181 vd.).
- Güneş,** Gülsen; “Vergi İdaresinin Yurt Dışı Seyahat Özgürlüğüne Müdahalesine Eleştirel Bakış”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 203, Y.2005, s. 114 vd.).
- Güran,** Sait; “Anayasa’nın Kuvvetler Ayrılığı İlkesine ve Yönetim Yargı İlişkilerine Bakış Açısında Değişiklik”, (Anayasa Yargısı 11, Anayasa Mahkemesi Yayınları, 1994, s. 191 vd.).
- Güriz,** Adnan; “Adalet Kavramı”, (Prof. Dr.Jale İpek’e Armağan, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Konya 1991, s. 59 vd.).
- Huber,** Rudolf Ernst; (Çeviren: Tuğrul Ansay), “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet”, (Hukuk Devleti, Haz. Hayrettin Ökçesiz, Afa Yayınları, İstanbul 1998).
- İbrahimhakkıoğlu,** Uğur; “Yargı Bağımsızlığı”, (Uluslararası Anayasa Hukuku Kurultayı, Türkiye Barolar Birliği, Ankara 2001).
- Kumrulu,** G. Ahmet; “Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri, (AÜHFD, C.XXXVI, S. 1-4, Ankara 1981, s. 147 vd.).

- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Mevzuatı - Vergi Hukuku İlişkisi”, (Legal Mali Hukuk Dergisi, Kasım 2009, Yıl:1, S. 11, s. 12953-2963), (Mevzuat - Hukuk).
- Karakoç**, Yusuf, “Vergi Hukuku Alanının Düzenleme, Uygulama ve Yargılama Sorunları”, (23. Türkiye Maliye Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi Hastanesi Basımevi, Ankara 2009, s. 301 vd.), (Sorunlar).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Yargılaması Hukukunun İşlevleri”, (Vergi Sorunları Dergisi, Haziran 1999, S. 129, s. 84 vd.), (İşlevler).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, (Prof. Şükrü Postacıoğlu'na Armağan, DEÜHF Yayınları, İzmir 1997, s. 455 vd.), (Tanık Beyanı).
- Karayalçın**, Yaşar; “Hukukun Üstünlüğü (Kavram - Bazı Problemler)”, (Hukuk Devleti, Haz. Hayrettin Ökçesiz, Afa Yayınları, İstanbul 1998).
- Ökçesiz**, Hayrettin; “Yargı, Yargıç, Devlet ve Hukuk Gerçekliğinde Temel İşlevsel Sorunlar” (Adalet Bakanlığı Yargı Reformu Stratejisi Belgesi Gölgesinde Yargı Reformu Sempozyumu, TBB, Ankara 2008).
- Özdeş**, Orhan “İdari Yargı ve Uygulama Usulünün Özellikleri”, (Danıştay Dergisi Y.4, S. 12-13, s. 9 vd.).
- Özekes**, Muhammet; “Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı ve Hakkın Bazı Güncel Sorunları”, (Legal Hukuk Dergisi, Nisan 2005, s. 1295 vd.) (Sorunlar).
- Pekcanıtez**, Hakan; “Medeni Yargıda Adil Yargılama”, (İzBD, 1997/2, s. 35 vd.), (Adil Yargılama).
- Pekcanıtez**, Hakan; “Hukukî Dinlenilme Hakkı”, (Prof. Dr. Seyfullah Edise'e Armağan, DEÜHF Yayınları, İzmir 2000, s. 769 vd.), (Hukukî Dinlenilme).
- Pınar**, Burak/**Meriç**, Nedim; “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harçları İlişkisi”, (TBBD, S. 84, 2009, s. 188 vd.).
- Şentürk**, Akın Gencer; “Vergi Hukuku” da Hukuka Dahildir: Evrensel İnsan Haklarından Olan “Adil Yargılama” Hakkı, Vergi ve Vergi Yargılaması Hukukunda da Uygulanmalıdır”, (<http://turktax.com/yazilar/024%20vergimahr.pdf>, erişim: 23.01.2012).

- Taylar,** Yıldırım; “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, (Vergi Dünyası, S. 307, 2007, s. 196 vd.), (Hukuki Güvenlik).
- Taylar,** Yıldırım; “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve İhtiyatı Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, (Mali Pusula, Y.4, s. 48, Aralık 2008, s. 68 vd.), (Sorunlar).
- Tezcan,** Durmuş; “İdare Mahkemesi Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi”, (İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s. 161 vd.).
- Turan,** Hüseyin; “Adil Yargılanma Hakkı”, (Yargıtay Dergisi, C.27, S. 4, Y.2001, s. 667 vd.).
- Turmangil,** Civan; “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, (AÜHFD., C.39, S. 1-4, Y.1982-87, s. 125 vd.).
- Uzun,** Mehmet Cengiz; “Vergi Açısından Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 235, 2008, s. 187 vd.).
- Yaltı,** Billur; “Vergi Borcu Nedeniyle Yurt Dışına Çıkış Yasağı”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 66, Y.2006, s. 95 vd.), (Vergi Borcu).
- Yaltı Soydan,** Billur; “Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı”, (Vergi Dünyası, Temmuz 2000 s. 104-114).
- Yavaşlar Başaran,** Funda; “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, (Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 147 vd.).
- Yayla,** Yıldızhan; “İdari Yargılamanın Özelliği” (Atatürk’ün 100. Doğum Yılı Kutlama Sempozyumu, Danıştay Başkanlığı, Ankara 1981, s. 129 vd.).
- Yılmaz,** Ejder; “Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti”, (Ankara Barosu Dergisi, S. 1984/2, Y.41, s. 200 vd.).
- Zabunoğlu,** Yahya K.; “Adil Yargılama Hakkı ve İdari Yargı”, (Yargı Reformu 2000 Sempozyumu, İzmir Barosu, İzmir 2000, s. 314-320).