

**^HVERGİ DENETİMİNİN HUKUKA UYGUNLUĞUNUN
YARGI YOLUYLA SAĞLANMASINDA
HUKUKÎ DİNLENİLME HAKKI
(Teori - Uygulama ve Sorunlar)**

*Yrd. Doç. Dr. Burak PINAR**

GİRİŞ

Bir devlette hukukî korunmanın sağlanması yargısal denetimin mümkün kılınmasıyla ve önündeki hukukî ve fiilî engellerin kaldırılmasıyla mümkündür. Hukuk devletinin gereği olan devlet organlarının hukukla bağlılığı da ancak böyle sağlanabilir. Söz konusu denetimin gerçekleştirilmesi sırasında, idarenin kamu gücünden kaynaklanan üstünlüğü ortadan kalkmakta ve denetime açık hale gelmektedir. Bu aşamada, kamu gücünün kullanımı sırasında ortaya çıkan hukuka aykırılıklardan etkilenen/mağdur olan kişilerin işbu denetime başvurabilmelerini mümkün hale getirmek gerekir. Bunu sağlayan en önemli araç ise, hukukî dinlenilme hakkıdır. Hukukî dinlenilme hakkı, hukuk devletinin bir göstergesi; hukuk devleti, hukukî dinlenilme hakkının güvencesidir¹. Hukukî dinlenilme hakkına eksiksiz biçimde itibar edildiği oranda adli gerçek, maddî gerçeğe yaklaşacak; hem şeklen hem de madden doğru ve gerçeğe uygun bir kararın verilmesi sağlanacaktır.

Hukukî dinlenilme hakkı, “yargılamayla hukukî durumu etkilenecek kişilerin, yargılamanın bir süjesi olarak, yargılama konusunda bilgi edinmelerini, açıklamada bulunmalarını, yargılamaya etki edebilmelerini ve

^H Hakem incelemesinden geçmiştir.

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

¹ Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 42.

*yargı mercilerinin bunları dikkate alıp değerlendirecek, gerekçeli şekilde karar vermesini sağlayan, sürpriz kararlar karşılığının önüne geçen bir temel haktır; aynı zamanda bir yargılama ilkesidir*². Bu hak, her yargılama alanı için ve yargılamanın her aşamasında geçerlidir³

Bilgilen(diril)me, açıklama ve dikkate alınma haklarını da içinde barındıran hukukî dinlenilme hakkı öncelikle mahkemeye başvurunun sağlanmasını bu yargılamada tarafların iddiasını ispatlamak için gerekli delilleri sunabilmesini ve mahkemece bu deliller doğrultusunda karar verilmesini gerektirir. Bu çalışmada, vergi yargılaması hukukunda temel bir yükümlü hakkı niteliğinde olan hukukî dinlenilme hakkının varlığı ve uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmeye çalışılacaktır.

I. ÖNŞART: MAHKEMEYE BAŞVURMA HAKKININ SAĞLANMASI

A. Genel Açıklama

Mahkemeye başvurma hakkı, etkin hukukî korumanın sağlanması için gerekli olup⁴ hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez unsurlarından biridir. Hak, önce bireyler arasındaki ihtilaflar için bireylere tanınmış böylelikle kişilerin birbirleriyle kısasa kısas yöntemiyle hesaplaşması ve toplumsal anarşi önlenmeye çalışılmıştır. Daha sonra bireyle devlet arasındaki anlaşmazlıklar için de yargı yolu açılmış, bu vesileyle bireylerin devlet otoritesinin keyfiliklerinden kurtarılması amaçlanmıştır⁵. Böylelikle modern hukukla tutarlılık arz etmeyen, devlet dava edilmez, devlet kutsaldır, devlete karşı karar verilemez anlayışlarından uzaklaşmıştır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesi mahkemeye başvurma hakkını;

“Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası

² Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 31.

³ Pekcanitez, Hukuki Dinlenilme, s. 753-754, Özekes, Temel Haklar, s. 139.

⁴ Akkan, Etkin Hukuki Koruma, s. 29-30.

⁵ İnceoğlu, s. 105.

konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makûl bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.”

demek suretiyle zımnen düzenlemiştir⁶.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, mahkemeye başvurma hakkını hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak görmekte⁷ birçok kararında, hak arama özgürlüğü konusunda devletin bazı pozitif edim yükümlülüklerinin bulunduğunu açıkça ortaya koymaktadır⁸. Bu hususu Golder/Birleşik Krallık davasında şöyle ifade etmektedir;

“Sözleşmeye taraf bütün devletlerin üye olduğu Avrupa Konseyi Statüsü iki yerde hukuk devletine atıf yapmaktadır. Bunların birincisi başlangıç bölümü, ikincisi 3. maddedir. Maddede Avrupa Konseyine üye bütün devletler hukuk devleti ilkesini kabul etmek zorundadırlar hükmü yer almaktadır. Medeni konularda mahkemelere başvurma imkânı olmaksızın hukuk devletini tasavvur etmek mümkün değildir. Dava yoksa hakkaniyete uygun, aleni ve gecikmeksizin kişinin dinlenmesinden söz etmek, âdil yargılanma hakkının içerdiği güvencelerden yararlanmak imkânsızdır⁹”.

Anayasa'nın 36'ncı maddesi de;

“Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile âdil yargılanma hakkına sahiptir. Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz”

demek suretiyle mahkemeye başvuru hakkını ulusal hukukta, vatandaş olan olmayan herkes açısından, güvence altına almıştır. Buradan hak arama

⁶ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 277; Tezcan/Erdem/Sancakdar/Önok, s. 227; Yaltı, Yükümlünün Hakları, s. 114; Demircioğlu, s. 105.

⁷ İnceoğlu, s. 106-107.

⁸ Gül/Birtek, <http://suchukuku.com/icerik.php?id=66> (Erişim: 22.01.2013).

⁹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Golder- Birleşik Krallık kararı, Başvuru No.4451/70, 21.02.1975, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57496>), (Erişim: 29.01.2013)

özgürlüğünün unsurlarını; "*davacı olma*", "*davalı olma*", "*iddia ve savunmada bulunma*" ve "*yargı mercileri önüne çıkma*" şeklinde saymak mümkündür¹⁰.

Mahkemeye başvurma hakkı mutlak bir hak değildir; Devletlerin hakkın sınırlandırılmasına ilişkin bir takdir yetkisi bulunmaktadır. Örneğin, mahkemeye başvurma hakkının bazı şartlara ve sürelerle bağlanması durumunda bu sınırlamalar şayet hakkın kullanılmasını fiilen engellemiyor ise bu durum Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ihlâlini oluşturmaz¹¹. Ancak bu sınırlamaların, hakkın özünü zedelememesi yanında meşrû bir amaç gütmesi ve ölçülülük ilkesine uygun olması da gerekmektedir¹². Bu anlamda, dava açılması için belirli bir süre sınırının öngörülmesi, belirli formalitelerin sağlanmasının istenmesi, temsil zorunluluğunun getirilmesi ve dava masraflarının önceden ödenmesi gerekliliği gibi hususlar mahkemeye başvurma hakkını engellemediği ölçüde âdil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmez¹³.

Mahkemeye başvurma hakkının bireylere sağlanması demek sadece mahkemeler kurup, kanunlara bireylerin bu mahkemelere başvurabileceği yönünde kurallar koymak demek değildir; âdil yargılanma hakkının pozitif statü hakkı olarak kabul edildiğinden¹⁴ ulusal hukuktaki düzenlemelerin hakkın uygulanabilirliğini zorlaştırmaması, kesinleşmiş mahkeme kararlarının gerektiğinde cebrî icra yoluyla yerine getirilmesinin sağlanması gerekir¹⁵. Hakkın kullanımı olabildiğince kolaylaştırılmalı; yargılamadan sonuç almayı geciktiren ve güçleştiren engeller kaldırılmalı, gerekli sosyal ve

¹⁰ Aydın, s. 10.

¹¹ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 278; Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 332.

¹² Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 332; Tezcan/Erdem/Sancakdar/Önok, s. 227; Yaltı Soydan, Yükümlünün Hakları, s. 114-115. Aşırı yüksek yargılama giderleri ve olağanüstü durumlar nedeniyle dava açma süresinin kaçırılması durumunda eski hale getirme imkânının bulunmaması gibi haller Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi tarafından mahkemeye başvurma hakkına aykırı bulunmuştur.

¹³ Tezcan/Erdem/Sancakdar, s. 332-333.

¹⁴ Esra Atalay., s. 443-444.

¹⁵ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 277, 279; Reisoğlu, s. 105; Esra Atalay, s. 449. Şekli ve teorik bir hukuki korunma ile yetinmemeli, hak arama yolları hukuken ve fiilen açık tutularak etkin bir koruma sağlanmalıdır (Özekes, Temel Haklar, s. 124).

ekonomik önlemler alınmalıdır¹⁶. Aksi takdirde, vergi mahkemelerine başvurma hakkını imkânsız hale getiren veya zorlaştıran her türlü düzenleme âdil yargılanma hakkına aykırılık teşkil eder¹⁷.

B. Başvurma Hakkının Kişi Yönünden Sağlanması

Bir yargılama faaliyeti denilince ilk akla gelen davanın taraflarıdır. Davalı ve davacı olarak adlandırılan bu kişiler dışında, aslî veya fer'î müdahiller denilen tarafın sahip olduğu hakka sahip veya verilecek karardan hukukî durumu etkilenecek kimseler de bulunur; bütün bu kişilerin davada hukukî dinlenilme hakkı bulunduğu kabul edilmektedir¹⁸.

Vergi davalarında idare davalı konumundadır; ancak takdir ve tâdilât komisyonu kararlarına karşı dava açılması gibi istisnai hallerde vergi idaresi de davacı olabilmektedir¹⁹. Davacı ise, genel olarak, hakkında işlem yapılan vergi yükümlüsüdür. Şayet ikame mekanizması işliyorsa, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan "*menfaatleri ihlâl edilenler*" ibaresi gereği vergi sorumluları da dava açma hakkına sahiptir/olmalıdır. Danıştay ise, bu konuda; önceki kararlarında²⁰ "*yükümlü ve sorumlunun aynı vergi tarhiyatı nedeniyle dava açmasının karışıklığa yol açacağı*" gerekçesiyle sorumlunun dava açamayacağına; daha sonraki kararlarda²¹ ise, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrasındaki atıf dolayısıyla sorumlunun dava açabileceğine hükmetmiştir. Ancak güncel içtihadı ile vergi sorumlusunun dava açma ehliyeti bulunduğu yönünde karar vermiştir²².

¹⁶ Akkan, Etkin Hukuki Koruma, s. 50.

¹⁷ Gözübüyük/Gölcüklü, s. 277, 279; Reisoğlu, s. 105; Esra Atalay, s. 449.

¹⁸ Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 252

¹⁹ Karakoç, Çözüm Yolları, s. 162.

²⁰ Dş. 4.D., E.1988/1810, K.1989/1681, (Akkaya, Vergi Sorumlusu, dn.29).

²¹ Dş. 7.D., E.1984/127, K. 1984/1074, (Akkaya, Vergi Sorumlusu, dn.30).

²² "Vergi Usul Kanununun 377. maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrah-

Vergi mevzuatında, idarenin belirli işlemlerine karşı dava açabilecek kişiler, bazı hallerde, özel olarak belirtilmiş, hatta bu düzenlemelerin bazıları âdil yargılanma hakkına aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesi'nde dava konusu edilmiştir. Bunlardan biri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan,

“Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.”

hükmüdür. Kanun koyucunun söz konusu düzenlemesi ile takdir komisyonlarının kararlarına karşı vergi yükümlülerinin dava açma hakkı olmadığı yönünde ifade edilebilecek söz konusu hüküm hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir²³. Gerçekten de matrahın tespitinde takdir komisyonunca yüksek tutarlı metrekare birim değeri belirlenmesi durumunda bu belirlemeye göre hesaplanan verginin hukuka uygun olmadığı ilgililer tarafından yargı mercileri önüne taşınmasına imkân verilmemesi mahkemeye başvurma hakkını ihlâl edeceğinden iptal kararı, teorik olarak, yerindedir. Ancak böyle bir durumda kendisine tebliğ edilmemiş işleme karşı dava açılabilmesinin mümkün olması ve binlerce dava açılacağı ihtimali, kararın pratikte doğuracağı etkiler bakımından soru işaretlerini beraberinde getirmektedir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 89'uncu maddesinde yer alan,

“Katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir.”

hükmünün iptali talebiyle açılan davada ise Yüksek Mahkeme, hak arama hürriyetinin ortadan kaldırılmadığı, sadece bu hürriyetin kullanılabilmesi için katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesini

lar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları imkânlıdır.” Dş. VDDGK, 12.10.2011 gün ve E. 2011/390, K. 2011/583, (www.kazanci.com, Erişim: 13.08.2013).

²³ AnyM, 31.05.2012 gün ve E. 2011/38 K. 2012/89, (<http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim: 21.01.2013).

bir ön şart olarak belirleyerek hak arama hürriyetine kamu yararı nedeniyle bir istisna getirildiği gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir²⁴. Anayasa Mahkemesi burada kamu yararını, katılma paylarının hatalı hesaplanmış olmasının her zaman mümkün olabileceğini; ancak, bu gerekçeye dayalı olarak dava açma hakkının hiçbir sınırlamaya tâbi tutulmadan tanınmasının, bakılacak dava sayısını son derece arttıracığı gibi, katılma paylarının ödenmesini dava sonuçlanıncaya kadar geciktireceği için, belediyeleri finansman güçlüğü içine sokarak, başlamış projelerin tamamlanmasını da imkânsız kılacağı temeline dayandırmıştır. Ancak aynı madde hükmü 2002 yılında tekrar dava konusu edilmiş bu defa Anayasa Mahkemesi, Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre temel hakların ancak Anayasa'nın ilgili hükmünde yer alan sebeplerle sınırlandırılabilmesi ve 36'ncı maddede mahkemeye başvurma hakkının sınırlandırılması konusunda özel bir sınırlama nedenine yer verilmemesi nedeniyle başvuruyu kabul ederek kanun hükmünün iptaline karar vermiştir²⁵.

Vergi mahkemelerinde dava açabilecek kişilere dair bir karar da damga vergisinin iadesi talebiyle mahkemeye başvurabilecek kişilere ilişkin Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararıdır. Kararda, ihale kararı üzerine işin üstlenilmesinden sonra ihale makamınca 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na göre hesaplanıp işi üstlenen şirketten kesilerek veya alınarak vergi idaresine ödenen damga vergisi tahsilâtının iptali veya tahsil edilen tutarın iadesi istemiyle işi üstlenen şirket tarafından vergi mahkemesinde dava açılabilmesine hükmedilmiştir²⁶. Öte yandan bu karardaki karşı oylar ile Danıştay'

²⁴ AnyM, 24.11.1987 gün ve E. 1987/19, K. 1987/31, (<http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim: 21.01.2013).

²⁵ AnyM, 28.03.2002 gün ve E. 2001/5, K. 2002/42, (<http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim: 22.01.2013).

²⁶ "... yüklenicilerin ihale makamları aleyhine adli yargıda hak edişlerindeki azalma nedeniyle dava açmaları mümkün olmakla birlikte; sebepsiz zenginleşmeyle ilgili olarak açılacak bu davalarda, vergi idarelerinin damga vergisi tahsilât işlemlerinin denetiminin yapılamayacağı, vergi dairesinin hasım olmayacağı ve davalarda vergi dairesi aleyhine hüküm kurulamayacağı açıktır. Dolayısıyla adli yargıda ihale makamları aleyhine dava açılabilmesinden bahisle vergi dairesinin vergi tahsilât işlemlerinin yargısal denetiminden kaçınılması; hak arama özgürlüğü ve idari işlemlerin, Anayasada sayılan istisnalar dışında yargı denetimine tabi tutulacağı yolundaki Anayasamızın 125'nci maddesinde yer alan kuralla bağdaşmayacaktır. Ayrıca, ihale makamlarınca

daki ehliyet konusundaki dar yorum anlayışı ortaya konulmuş²⁷; diğer usûlî enstrümanların da dar yorumlama aracı olarak ortaya konulmaya çalışıldığı görülmüştür²⁸.

damga vergilerinin vergi dairelerine yatırılması, sonuçta vergi idareleri tarafından yapılmış tahsilat işlemleridir. Bu tahsilat işlemlerinin, vergilendirmeye ilgili idari işlemler olduğunda duraksama bulunmamaktadır. Anılan tahsilat işlemleriyle hak edişlerinin eksildiğini öne süren yüklenicilerin, haklarının ihlâl edildiği iddiasıyla damga vergisi tahsilatının iptali veya tutarlarının iadesi istemiyle 2577 sayılı Kanunun 2'nci maddesine göre vergi yargısında dava açmaları mümkündür."

(Dş. İBK, 02.07.2012 gün ve E. 2009/1, K. 2012/2, (www.kazanci.com), Erişim: 10.05.2013).

²⁷ "Her iki olayda da, damga vergisi ihale kararından veya ihale kararı olarak nitelendirilen yönetim kurulu kararından doğmaktadır. İhale kararı, bir kamu hukuku işlemidir ve ikinci tarafı yoktur. İhale kararından doğan damga vergisinin mükellefi, ihale makamıdır. Olaylarda ihale makamları resmi daire olmadıklarından, bu kararlardan doğan vergileri, bizzat, beyan edip, ödemek zorundadırlar. Beyanlar ihtirazi kayıt konulmaksızın yapıldığından, ihale makamlarının, beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen damga vergilerini, vergi mahkemesi önünde idari davaya konu etmelerine de yasal olanak yoktur. Bu vergilerde yapılmış olan vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda ise, verginin mükellefi sıfatını taşıyan bu idarelerce, 213 sayılı Kanunun 122 nci ve 124 üncü maddelerinde öngörülen idari başvuru yollarına gidilmesi ve bu başvuruların sonucunda tesis edilen işleme karşı idari dava açılması olanaklıdır. Dolayısıyla; bizi ilgilendiren davalardaki vergiyi doğuran olaylar sebebiyle, vergi hukuku (kamu hukuku) ilişkisi, ihale makamı ile vergi idaresi arasında kurulmuştur. Yani, bu ilişkilerde, üzerinde ihale kalan yüklenicilerin yeri yoktur. Başka anlatımla; olaylarda, ihale kararlarından doğan damga vergileri dolayısıyla, ihale üzerinde kalan kişi ve kuruluşlar ile vergi idaresi arasında vergi hukuku ilişkisinin kurulması olanaklı değildir. Bunun sonucu olarak da, bu kişi ve kuruluşlarla vergi idaresi arasında, çözümü vergi mahkemesinin görevine girecek nitelikli bir idari uyuşmazlığın (vergi uyuşmazlığının) doğmasına da imkan yoktur. Dahası; bu kişi ve kuruluşlar, verginin mükellefi ve sorumlusu sıfatını taşımadıklarından, 213 sayılı Kanunun 122 nci ve 124 üncü maddelerinde öngörülen idari başvuru yolları olan düzeltme ve şikayet başvurularında da bulunma ve verilecek cevaba göre vergi mahkemesinde idari dava açma olanağına da sahip değildirler... Açıklanan nedenlerle, içtihatların Danıştay Yedinci Dairesinin 06/02/2006 tarih ve E:2003/1573, K:2006/366 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği oyu ile çoğunluk kararına katılmıyoruz."

²⁸ "İçtihatların birleştirilmesi talebiyle yapılan başvuruya ait dilekçede sözü edilen kararlar arasında, içtihatların birleştirilmesini gerektirecek nitelikte aykırılığın bulunduğundan söz edilebilmesi için, bu kararlarla çözüme kavuşturulan uyuşmazlıkların kaynaklan-

Yüksek yargı organları tarafından başvurma hakkının sağlanması ve kapsamının genişletilmesine dönük bu kararlar karşısında, olumsuz olarak değerlendirilebilecek bir durum ise, davanın ihbarı müessesesinin vergi yargılaması hukukunda uygulanmaması ve davanın esasını etkilemesi ihtimalinin ve hatta zorunluluğunun göz ardı edilmesidir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesi, davanın ihbarı konusunda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapmış; ancak, aynı maddenin son fıkrasında "*resen yapılır*" demek suretiyle bir çelişkiye yer vermiştir. Zira, Hukuk Muhakemeleri Kanunu da 61'inci maddesinde,

"Tarafardan biri davayı kaybettiği takdirde, üçüncü kişiye veya üçüncü kişinin kendisine rücu edeceğini düşünüyorsa, tahkikat sonuçlanıncaya kadar davayı üçüncü kişiye ihbar edebilir."

dıkları maddi olaylar arasında benzerlik ve uyumsuzluğun çözümünde uygulanan hukuk kurallarının da aynı olması gerekmektedir. İçtihatların birleştirilmesine konu olan kararlardan ilkinde damga vergisi ihale kararından, ikincisinde ise ihale kararı olarak nitelendirilen yönetim kurulu kararından doğmuş bulunmaktadır. Yani; her iki uyumsuzlukta da vergiyi doğuran olay, ihale kararı olması nedeniyle uyumsuzlukların kaynaklandığı maddi olay yönünden herhangi bir sorun gözükmemektedir. Buna karşın, başvuru dilekçesinde Danıştay Yedinci Dairesinin kararıyla çeliştiği iddia olunan Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı, Danıştay Yedinci Dairesinin uyumsuzluğun çözümünde kullandığı, dava konusu vergilendirme işlemiyle davacı arasında 213 sayılı Kanunun aradığı şekilde bir ilişkinin bulunmadığı yolundaki hukuka aykırılık nedenine değil, anılan kararda bulunmayan görevsizlik nedeni irdelenerek ve bu nedenin yerinde olmadığı gerekçesiyle verilmiş bulunmaktadır. Kararda, 2576 sayılı Kanunun vergi mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 6 ncı maddesine gönderme yapılmış ve "... mahkemenin görevinde olmadığından incelenmeksizin reddi gerekeceği gerekçesiyle bozulmuş olup ..." ibaresinin kullanılmış olması, Kurulun Danıştay Yedinci Dairesinin kararını nasıl anlayıp nitelendirdiğini açıkça ortaya koymaktadır. Kurulun diğer kararlarında da durum aynıdır. Başka bir ifadeyle, Danıştay Yedinci Dairesinin kararı 2577 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasının "c" bendi, yani ehliyet yönünden yapılan inceleme sonucu verilmiş karar niteliğinde olmasına karşın, Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararı, aynı fıkranın "a" bendi, yani davaya bakan mahkemenin görevi yönünden yapılmış inceleme sonunda verilmiş karar niteliğindedir. Bu bakımdan, ortada aynı hukuki duruma, aynı hukuk kuralı uygulanarak farklı çözümler getiren iki ayrı karar bulunmadığından, aykırı içtihatlardan, dolayısıyla içtihatların birleştirilmesi gereğinden söz edilmesi usul yönünden olanaklı değildir. Açıklanan nedenlerle, istemin esasa girilmeksizin usul yönünden reddi gerektiği oyu ile içtihadın birleştirilmesine gerek olduğu yolundaki çoğunluk kararına karşıyız."

şeklindeki ifadeyle, davanın tarafı yetkilendirilmektedir. Hukukî düzenlemenin oluşturduğu çelişki yanında, bir de bu kurumun uygulanmasının davanın esasını etkileyeceği düşünüldüğünde, en azından, vergi yargısı organlarının bu konuda resen davranmalarının kanunî bir zorunluluk olduğu düşünülmektedir. Oysa bu konuda, vergi yargısı organları ihbar müessesesini uygulamayarak karara etkisi olan bu hususu göz ardı etmekte, yüksek yargı organları nezdinde de bu husus bir bozma sebebi olarak görülmemektedir. Bu husus, kanunî düzenlemeye rağmen, hukukî dinlenilme hakkının açıkça ihlâlidir.

C. Başvurma Hakkının Yargılama Giderleri Yönünden Sağlanması

1. Genel Olarak

İdarî yargılama hukukunda dava giderleri konusu İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan hallerdendir. Yargılama giderlerinin kapsamı, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323'üncü maddesinde belirtilmiştir. Bu giderler, harçlar, masraflar ve vekâlet ücreti şeklinde sınıflandırılabilir. Söz konusu giderler, bazı durumlarda mahkemeye başvurma hakkını önlemekte, hakkın kullanıl(a)mamasına sebep olmaktadır²⁹. Bu husus sosyal hukuk devleti anlayışı içerisinde eleştirilmekte, âdil yargılanma hakkının bir unsuru olan mahkemeye başvurma hakkının bu sebeple ihlâl edildiği görüşü ileri sürülmektedir. Bu çerçevede, özellikle yargılama giderlerinin negatif/önleyici fonksiyonu üzerinde durulacaktır.

2. Yargı Harçları Yönünden

Devlet, yargılama hizmetini gereği gibi ifa edebilmek ve yargı organlarını işler bir şekilde hak arayanların hizmetinde tutabilmek için de bazı giderler yapmaktadır³⁰. Yargılamaya taraf olanlar yargı harçlarını ödeyerek bu giderlerin bir kısmına katılırlar³¹. Bu durum hem devlete gelir sağlanması

²⁹ Özekes, Hukukî Dinlenilme, s. 303. Krş. Çelebi, s. 257.

³⁰ Akyol Aslan, s. 33.

³¹ Yılmaz, Yargılama Giderleri, s. 200.

hem de kişilerin haksız taraf olduğu ihtilaflar için dahi sırf karşı tarafı uğraştırmak maksatlı dava açmalarını engellemesi açısından yarar sağlamaktadır.

Yargı işlemlerinden Harçlar Kanununa bağlı (1) sayılı tarifede yazılı olanlar yargı harçlarına tâbidir. Buna göre, (1) sayılı tarifedeki yargı harçlarını başvurma harcı, celse harcı, karar ve ilâm harcı olarak üçe ayrılmaktadır. Ayrıca, Harçlar Kanunu'nun üçüncü kısmı özel olarak vergi yargılaması harçlarına ayrılmıştır; bunlar (3) sayılı tarife de belirtilmiştir³².

Yargılama giderlerinin hak arama özgürlüğüne ve sosyal hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği uzun süreden beri tartışılmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önceki tarihli kararlarında³³ “*orantısız bile olsa yargı harcının mahkemeye ulaşma hakkı açısından bir problem teşkil etmediği*” sonucuna hükmetse de yeni tarihli kararlarında başvurusunun mali durumunu dikkate almayan uygulamaların 6'ncı maddenin ihlâline yol açtığına karar vermektedir³⁴.

Yargı harçlarına ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önüne götürülen Ülger/Türkiye davasında³⁵, karar harcını ödemediği gerekçesiyle kararın tebliğ edilmemesi ve dolayısıyla kararın icra takibine konu edilememesi mahkemeye başvurma hakkıyla bağdaşamaz bulunmuştur. Mahkeme'ye göre, bir mahkeme tarafından verilen hükmün yerine getirilmesi, Sözleşme'nin 6'ncı maddesi bakımından yargılamanın bütünüleyici bir par-

³² Vergi yargısı harçlarının ayrı bir kısımda incelenmesinin gerekli olmadığı görüşü için bkz. **Pınar**, s.44.

³³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Tolstoy-Birleşik Krallık kararı, Başvuru No.18139/91, 13.07.1995 (**Akıncı**, Âdil Yargılanma, s. 192).

³⁴ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Garcia Manibardo- İspanya kararı, Başvuru No. 38695/97, 15.02.2000, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58494>) (Erişim: 01.02.2013), Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kruez- Polonya kararı (**Akıncı**, Âdil Yargılanma, s. 192). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yiğit-Türkiye kararı, Başvuru No. 3976/05, 02.11.2010, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-101579>), (Erişim: 03.02.2013).

³⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ülger-Türkiye kararı, Başvuru No. 28505/95, 28.03.2002, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-60397>), (Erişim: 04.02.2013).

çası olarak görülmelidir³⁶. Mahkeme, kararın bir suretini alabilmek için başvurucuyu harcı ödemekle yükümlü tutmanın, kendisine aşırı bir külfet yüklediğine ve mahkemeye başvurma hakkının özünü zedeleyecek ölçüde başvurucunun hakkını sınırlandırdığına hükmetmiştir.

Anayasa Mahkemesi tarafından Harçlar Kanunu'nun 28'inci maddesinin “*Karar ve ilâm harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Karar ve ilâm harcı ödenmedikçe ilgiliye ilâm verilmez.*” şeklinde belirtilen hüküm iptal edilmiş³⁷; yerini “*Karar ve ilâm harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir. Şu kadar ki, ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak uygulanır. Bakiye karar ve ilâm harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez.*” hükmüne bırakmıştır³⁸.

Mahkemeye başvuru hakkının kullanımı açısından harçların, bireylerin hak arama özgürlüğünü kısıtlayacak ya da engelleyecek, ekonomik durumu güçlü olan ile olmayan arasında ayırım yaratacak kadar yüksek tutarda olmasına özen gösterilmelidir³⁹. Bu konuda adli yardımdan yararlanabilecek kişiler katalogunu ve harçtan muaf tutulacak dava türlerini yeniden düzenlemek mahkemeye başvuru hakkının ihlâlini önleyecektir.

³⁶ Aynı yönde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hornsby- Yunanistan kararı, Başvuru No. 18357/91, 01.04.1998, <http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58020>, (Erişim: 06.02.2013).

³⁷ “*Dava açarken peşin harcı ödeyen ancak nispi harca tabi davalarda işin niteliği gereği dava sonuna bırakılan bakiye harçtan yasal olarak sorumlu olmadığı mahkeme kararıyla belirlenen davacıya, sorumlusu olmadığı bir harcın tahsili koşuluyla ilâmın verilmesi; hak arama özgürlüğünü engelleyici nitelik taşımaktadır. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. ve 36'ncı maddelerine aykırıdır. İptali gerekir.*” AnyM, 14.01.2010 gün ve E. 2009/27, K. 2010/9, (RG, 17.03.2010- 27524).

³⁸ Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 302'nci maddesine göre; “*Bakiye karar ve ilâm harcının ödenmemiş olması, hükmün tebliğe çıkarılmasına, takibe konulmasına ve kanun yollarına başvurulmasına engel teşkil etmez. 492 sayılı Harçlar Kanunu dâhil, diğer kanunların bu maddeye aykırı hükümleri uygulanmaz.*”

³⁹ **Yılmaz**, Yargılama Giderler, s. 224; **Pınar /Meriç**, s. 51; **Akyol Aslan**, s. 50. Krş. **Doğru**, Yargı Harçları, s. 345.

Yukarıda belirtilen ve iç hukuka etki eden kararların olumlu yansımaları yanında, olumsuzluk arz eden ve idarenin başvurma hakkını önlemeye zemin hazırlayan işlemleri de bulunmaktadır. Bu durumun en yaygın örneği, birden fazla gönderilen ihbarnamelerde ve/ya da diğer işlemlerde görülmekte; ayrı ayrı dava konusu edilme ve harç ödeme yükümlülüğünden/zorunluluğundan kaynaklanmaktadır. Vergi yargısı organlarının böyle bir durumda, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, "Aynı dilekçe ile dava açılacak haller" başlıklı 5'inci maddesinin;

"1. Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağılılık ya da sebep - sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir."

şeklindeki ilk fıkrası dar yorumlanmakta ve mahkemeye başvurma hakkı önlenmektedir. İdarî Usul Kanunu niteliğindeki Vergi Usul Kanunu'nun, emredici bir düzenleme yokluğu karşısında idareler bazen tek bir ihbarname ile bazen birden çok ihbarname ile borç kalemlerini düzenlemek suretiyle mahkemeye başvuru hakkını önlemekte, vergi yargısı organlarının yukarıdaki hükmü dar yorumlama karşısında hukukî dinlenilme hakkından söz edilememektedir.

3. Adli Yardım Yönünden

Devletin yargılama faaliyeti dolayısıyla yapmış olduğu bir kamu hizmeti olarak adalet dağıtımının işinin ücretsiz olması asıl olmakla birlikte, devletin yargı organlarının ilgililerin menfaatleri hususunda verecekleri karar bakımından ilgiliden yargılama giderlerinin bir kısmının karşılanması ilkesi de bazı devletlerce benimsenmiştir. Bu anlamda yargılama giderleri, yargılama hizmetlerinin gerçek bedeli olmayıp, tarafın kendi subjektif menfaatine ilişkin yargılama faaliyetine sadece bir katılım payı olarak kabul edilmektedir⁴⁰. Yargılama giderlerinin, bireylerin hak arama özgürlüğüne engel oluşturmasını engellenmek amacıyla getirilen adli yardım kurumu ise, mahkeme masraflarını ve avukatlık ücretlerini karşılayamayacak durumda olan birey-

⁴⁰ **Yılmaz**, Yargılama Giderleri, s. 200.

lerin geçici olarak bu masraflardan muaf tutulması esasına dayalı bir sistemdir⁴¹.

Adlî yardımın yargılama açısından taşıdığı önem, tarafların mahkemeye ulaşma hakkını ve tarafların eşitliği ilkesini sağlamasından kaynaklanır⁴². Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de kendisine ulaşma hakkı bakımından bir adlî yardım mekanizması işletmektedir. Örneğin, Türkiye aleyhine açılan Hasan ve Eylem Zengin davasında başvurunun maddi imkâna sahip olmaması ve Türkiye’de adlî yardımın Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nde açılacak davalar için geçerli olmaması gerekçeleriyle başvurucuya adlî yardım sağlanmıştır⁴³.

Adlî yardım, bireyin hak arama özgürlüğünü kullanması bakımından kendisine engel olan, ekonomik imkânsızlığından kaynaklanan engelleri kaldırmaya hizmet eder⁴⁴. Bu durum sosyal devlet olmanın bir gereği ve insan onurunu korumanın bir sonucudur⁴⁵. Yargı harçları dava açmakla davacıya düşen bir sorumluluğun ya da borcun yerine getirilmesi değil, dava açmaya ilişkin mevcut yargılama kurallarının gereğinin yerine getirilmesi olarak görüldüğünde⁴⁶, yargı organına başvurulması objektif imkânsızlık ya da güçlükler taşımakta ise, artık hak arama özgürlüğüne ilişkin kuralların “yerine getirilmemesi”nden değil, “yerine getirilememesi”nden bahsedilmesi gerekir⁴⁷. Sosyal bir hukuk devleti de bu imkânsızlığı ortadan kaldırıp mahkemeye başvurma hakkının yolunu açmakla yükümlüdür⁴⁸.

⁴¹ Nitekim Türkiye Barolar Birliği Adlî Yardım Yönetmeliği’nin 1’inci maddesine göre adlî yardım; “kişilerin hak arama özgürlüklerinin önündeki engelleri aşmak ve hak arama özgürlüğünün kullanımında eşitliği sağlamak üzere, avukatlık ücretlerini ve yargılama giderlerini sağlama olanağı bulunmayanların bu hizmetlerden yararlanmasıdır”.

⁴² **Atalay**, Adlî Yardım, s. 15; **Esendal**, s. 185.

⁴³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hasan ve Eylem Zengin-Türkiye kararı, Başvuru No. 1448/04, 09.10.2007, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-82580>), (Erişim: 09.02.2013).

⁴⁴ **Köksal**, s. 111; **Tezcan/Erdem/Sancakdar/Önok**, s. 230; **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 307.

⁴⁵ **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 306.

⁴⁶ **Pınar /Meriç**, s. 200.

⁴⁷ **Pınar /Meriç**, s. 202; **Akbal**, s. 149.

⁴⁸ **Atalay**, Adlî Yardım, s. 15; **Yaltı Soydan**, Âdil Yargılama III, s. 115.

Adli yardım, İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan haller arasında sayılmakta; ancak, vergi yargılamasında, daha az masraflılık söz konusu olduğundan⁴⁹ adli yardıma sıkça başvurulmamaktadır.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre adli yardım talebi kabul edilen taraftan dava açılırken alınması gereken peşin karar ve ilâm harcı ile başvurma harcı alınmaz (HMK.m.335). Bu korumadan Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 334'üncü maddesine göre, kendisi ve ailesinin geçimini önemli ölçüde zor duruma düşürmeksizin, gereken yargılama veya takip giderlerini kısmen veya tamamen ödeme gücünden yoksun olan kimseler⁵⁰, iddia ve savunmalarında, geçici hukukî korunma taleplerinde ve icra takibinde, haklı oldukları yolunda kanaat uyandıranlar faydalanabilir. Haklılık unsurunun aranmasının âdil yargılanma hakkına aykırılık teşkil etmediği, aksine yargıyı meşgul etme sonucunu doğuracağı bariz davalar için bir çeşit ön muhakeme yapılarak harç ödenmeksizin dava açma yolunun kapatılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir⁵¹. Kaldı ki, hâkimin adli yardıma hükmetmesi için kişiyi tamamen haklı bulması gerekmemekte; haklı olabileceği yönünde bir düşüncenin varlığı yeterli olmaktadır⁵². Bu çerçevede, yargılamanın sonunda kimin haklı kimin haksız olduğu ortaya çıkacaktır ve haklılık şartını, esas davanın sonucunda ulaşılan hukuken haklı olma şeklinde anlamamak gerekir. Buradaki haklılık, sunulan delillere göre hâkimde kişinin davayı kazanma ihtimalinin kaybetme ihtimalinden daha yüksek olduğu izlenimi uyandırılmasıdır.

Ç. Başvurma Hakkının Süre Yönünden Sağlanması

Hak arama özgürlüğünün en belirgin unsuru olan mahkemelere başvurma hakkı birçok yargı sisteminde belirli bir süreyle sınırlandırılmış

⁴⁹ Az masraflılığın sebebi olarak re'sen araştırma ilkesinin uygulanması, keşif ve bilirkişi yöntemlerine sıkça başvurulmaması gösterilmektedir (**Gözübüyük**, Yönetmelik Yargı, s. 346).

⁵⁰ Buradaki ölçütün dava konusunun miktarı değil, davacının yıllık kazancı olduğu ileri sürülmektedir (**Yılmaz**, Hukuk Davaları, s. 58).

⁵¹ **Atalay**, Avukatla Temsil, s. 100. Aksi yönde bkz. **Yılmaz**, Yargılama Giderleri, s. 219; **Pekcanitez**, Âdil Yargılanma, s. 37; **Pekcanitez**, Hukukî Dinlenilme, s. 784; **Köksal**, s. 102.

⁵² **Akbal**, s. 155.

bulunmaktadır. Bu sınırlandırmanın varlığı, idarî istikrar ve kamu hizmetlerinin devamlılığı için önemlidir. Bir idarî işlemin sürekli olarak dava konusu olma tehdidi altında tutulması, kamu yararı da gözetilerek, dava açma hakkının belirli sürelerle kısıtlanması suretiyle giderilebilir⁵³.

Mahkemelere başvuru süresinin çok kısa olması veya sürelerin tamamının açıkça düzenlenmemesi mahkemeye başvurma hakkının ihlâline yol açmaktadır. Zira, dava açma süresinin çok kısa bir süreyle sınırlandırılması, kişilerin dava konusu hakkında bilgi edinmesi ve hukukî haklarını öğrenmesini imkânsız kılmakta, hak düşürücü süre niteliği nedeniyle⁵⁴, hak arama özgürlüğünün kullanımına engel oluşturmaktadır.

Türk idari/vergi yargılaması hukukunda çok çeşitli dava açma sürelerinin bulunması kaynaklı geniş çaplı bir çeşitlilik söz konusu olmaktadır. Bu durum mevzuatın ulaşılabilir olmasına rağmen karmaşık olmasına ve hukukî belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmesine sebebiyet vermektedir⁵⁵.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "*Dava Açma Süresi*" başlıklı 7'nci maddesinde dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olarak belirlenmiştir. Yükümlülerin vergi mahkemelerinde dava açılması için gerekli hazırlığı yapılabilmesi, gerek hukukî yardımdan gerekse teknik yardımdan yararlanabilmesi için zamana ihtiyacı olduğu, bu zamanın makûl bir süre olması gerektiği ve otuz günlük başvuru süresinin makûl olmadığı gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi önüne taşınan bir başvuruya karşı Yüksek Mahkeme, otuz günlük sürenin kanun koyucu tarafından, Danıştay ve idare mahkemelerinin görevine giren

⁵³ **Gözübüyük**, Yönetmelik Yargı, s. 396; **Karakoç**, Süreler, s. 41-42; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 814; **Akıncı**, Âdil Yargılanma, s. 177.

⁵⁴ **Gözübüyük**, Yönetmelik Yargı, s. 396-397; **Gözübüyük**, Dava Açma Süresi, s. 3-4; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 112. Gerçekten de dava açma süreleri hak düşürücü sürelerle benzerlik göstermekle birlikte durması veya ek süre tanınması gibi durumlar söz konusu olabildiğinden tam olarak hak düşürücü süre olarak kabul edilmesi güçtür. (**Karakoç**, Süreler, s. 48).

⁵⁵ **Gök**, s. 414-415. "Kamu borçlusuna gönderilen ödeme emrine karşı, 7 günlük dava açma süresinin gösterilmesinin karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama hürriyetlerinin korunması açısından zorunlu olduğu" yönünde karar için bkz. D.Ş. 4.D. 13.11.2006 gün ve E. 2005/2134, K. 2006/2156, (<http://www.kazanci.com>) (05.02.2013).

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 konulduğu gerekçesiyle iptal istemini reddetmiştir⁵⁶.

Vergi yargısına başvurmak için, genel dava açma süresi olarak öngörülen otuz günlük sürenin makûl olduğu düşünülmektedir. Ancak yükümlülerin, davanın idare mahkemesinde açılması gerektiğini sanarak, otuz günlük süre dışında ve fakat idare mahkemesinde dava açma süresi içerisinde yaptığı başvurularda, görev yönünden dava reddedilip, dosya vergi mahkemelerine gönderildiğinde vergi mahkemelerinin davayı süre yönünden reddettiği görülmektedir. Bunun önüne geçmenin tek yolu ise idarî yargıdaki ve vergi yargısındaki genel dava açma süresindeki farklılığın giderilmesidir; aynı sürelerin getirilmesidir.

Vergi davalarında dava açma sürelerine ilişkin Anayasa Mahkemesi'nde itiraza konu edilen bir başka hüküm de, özel kanun niteliğindeki Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan ödeme emrine karşı dava açma süresi olan yedi günlük süredir. Bu yedi günlük sürenin çok kısa olması, sırf işlem türüne ilişkin farklılık sebebiyle esasen vergi yargılaması kapsamında olan ödeme emrine karşı dava açılmasının farklı süreye tâbi tutulmasının gerekmemesi sebebiyle Anayasa'nın 2'nci ve 36'ncı maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçeleriyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise, kanun koyucu tarafından, ödeme emrinin özellik ve niteliği ile diğer idarî işlemlerin özellik ve niteliklerindeki farklılıklar ve kamu hizmetlerinin aksatılmadan yürütülebilmesi için kamu alacaklarının sürüncemede bırakılmamasındaki kamu yararı gözetilerek, ödeme emrine karşı açılacak davalar için dava açma süresinin yedi gün olarak öngörüldüğü gerekçesiyle başvuruyu reddetmiştir⁵⁷. Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu karara katılmak mümkün değildir. İdarî yaptırımlarla ilgili mahkemeye başvuru ve itiraz sürelerinin kanunlarda yedi gün gibi kısa bir süre ile sınırlandırılması, bu

⁵⁶ AnyM, 04.02.2010 tarih ve E. 2006/23, K. 2010/27, www.resmigazete.gov.tr, 21.02.2013).

⁵⁷ AnyM, 06.01.2011 tarih ve E. 2008/96, K. 2011/3, www.resmigazete.gov.tr, 14.05.2011).

sürenin iki gününün hafta sonu tatiline denk geldiği de göz önünde bulundurulursa, idareye karşı hak arama özgürlüğünü daraltarak yargısal korumayı etkisiz hale getirir. Sınırlı sürelerin kabulünde etkili olan idarî uyumsuzlukların gecikmeden yargı önüne çıkarılarak çözüme ulaştırılması gibi olumlu bir amaç da, sürenin kısa tutulması durumunda tersine dönerek idarenin kusur ve sakatlıklarını korur duruma gelmektedir⁵⁸. Özellikle hukukumuzda avukatla temsil zorunluluğunun bulunmaması da göz önüne alındığında yedi günde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasından dolayı yapılan işlemlere karşı başvurulacak yargı yolunun tespiti bile çok kolay değildir. Bu durum, etkin hukukî koruma ve hak arama özgürlüğünü zedeleyebilecek niteliktedir.

D. Başvurma Hakkının Kanunî Düzenleme Yönünden Sağlanması

1. Haksız Çıkma Zammı(nın Yeniden Düzenlenmesi) Yönünden Sağlanması

Haksız çıkma zammı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesinde; "*İtirazında tamamen veya kısmen haksız çıkan borçludan, hakkındaki itirazın reddolunduğu miktardaki amme alacağı % 10 zamla tahsil edilir...*" şeklinde düzenlenmiştir.

Söz konusu yüzde onluk haksız çıkma zammı, ödeme emrine karşı dava açan vergi ödevlisinden dava tamamen aleyhe sonuçlanmasa dahi davanın aleyhe sonuçlandığı tutar kadar uygulanır⁵⁹. Bu yönüyle düzenleme, mahkemenin yükümlü aleyhine karar verme ihtimali her zaman bulunduğu mahkemeye başvurma hakkının kullanımını açısından olumsuz bir işleve sahiptir⁶⁰. Kaldı ki, uygulamada vergi dairelerinin lehlerine verilen kararın kesinleşmesini bile beklemeden haksız çıkma zammına ilişkin ödeme emri düzenleyip gönderdikleri görülmektedir⁶¹.

⁵⁸ Akıncı, Âdil Yargılanma, s. 181-182.

⁵⁹ Doğrusöz, s. 31. Haksız çıkma zammının hangi tarih itibarıyla ve hangi meblağ üzerinden hesaplanacağına ilişkin bir düzenleme yoksa da, dava açma tarihinin ve ödeme emrindeki meblağın esas alınması gerekir (Karakoç, Kamu Alacakları, s. 160).

⁶⁰ Yakar, s. 250.

⁶¹ "Yukarıda anılan 6183 sayılı Kanunun 58. maddesine göre amme alacağının %10 zamla tahsili için, amme alacağının tahsiline dair düzenlenen ödeme emrine karşı açılan dava-

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesindeki söz konusu düzenlemeye ilişkin Anayasa'ya aykırılık iddiası karşısında Anayasa Mahkemesi, düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olmadığına "oybirliğiyle" karar vermiştir⁶². Anayasa Mahkemesi'ne göre;

"İtiraz konusu kural ile yapılan düzenlemede kamu alacağının mümkün olduğunca kısa sürede tahsiline yöneliktir. Ayrıca düzenlemede hak arama özgürlüğünü engelleyen bir durum söz konusu değildir çünkü kamu borçlusu ödeme emrinin tebliğinden önce kamu alacağının esası hakkında yargı yoluna başvurabileceği gibi, itiraz konusu kural ile ödeme emrinin tebliğinden sonra da tahsile ilişkin olarak dava açabilme olanağına sahiptir. İdari bir işlem niteliğinde olan kamu alacağı ile ilgili ödeme emrine karşı yargı yolu kapatılmamış; mahkemeler, bu işlemlerle ilgili açılmış olan davaları inceleyerek gerekli kararları vermekten alıkonulmamıştır."

Doktrinde Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararı hem dava açma hakkına hem de eşitlik ilkesine engel olması itibarıyla eleştirilmektedir. Buna göre hak arama özgürlüğüne aykırılık, dava açmaktan çekinme ihtimalini doğurması; eşitlik ilkesine aykırılık ise, idarenin davayı kaybetmesi durumunda herhangi bir tazminata hükmedilmemesi olarak ileri sürülmektedir⁶³. Ancak, ödeme emri aşamasına gelmeden önceki aşamalarda yapılan usulsüz işlemlerle borcun kesinleştiği durumlar için aynı yaklaşımın kabul edilmesinin mümkün olmadığı da kabul edilmektedir. Örneğin, bir vergi mükellefi adresinden hiç ayrılmamasına rağmen ilânen tebligatla borcun kesinleştirilmesi ve sonrasında ödeme emri tebliği halinde, bu mükellefin

nın retle sonuçlanması ve bu ret kararının temyiz edilmiş olması halinde temyiz istemi reddedilerek mahkeme kararının onanması ve karar düzeltme isteminin de reddedilmesi gerekmektedir. Bu durumda, alacak aslının tasdikine yönelik mahkeme kararının kesinleşmesi halinde haksız çıkma zammının doğması ve tahsili aşamasına gelinmesi mümkün olacağından, dava konusu ödeme emrinin düzenlenme tarihi itibarıyla temyiz edildiği tartışmasız olan asıl alacağa yönelik mahkeme kararının onanarak kesinleşmesi beklenilmeden düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmemiştir." Dş. 9.D., 04.05.2006 gün ve E. 2005/4620, K. 2006/1689, www.kazanci.com, Erişim: 20.05.2013).

⁶² AnyM, 03.02.2011 gün ve E. 2009/83, K. 2011/29, (<http://www.anayasa.gov.tr>, Erişim: 15.02.2013).

⁶³ **Akkaya**, Haksız Çıkma, s. 340, 342- 347; **Doğrusöz**, s. 31; **Yakar**, s. 196.

idarî işlemin hukuka uygunluğu için yargısal denetim yoluna başvurma hakkı elinden alınmış olmaktadır. Böyle bir durumda, mükellef ödeme emrine karşı dava açtığında risk almak zorunda kalacaktır⁶⁴.

Düzenlemenin hak arama özgürlüğüne bir engel niteliği taşıyıp taşımadığı tartışılırken, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması başlıklı Anayasa'nın 13 üncü maddesi yönünden de değerlendirilmesi gerekir. Buna göre, haksız çıkma tazminatı ile dava açma hakkına getirilen sınırlamanın, ölçülü olduğunu söylemek güçtür. Esasen haksız çıkma tazminatına ilişkin hükmün amacı ödeme emirlerine karşı mesnetsiz dava açılmasını önlemektir. Fakat ödeme emirlerine karşı açılan davalarda, kural olarak takip işlemlerinin durmadığı ve gecikme zammı uygulandığı hususu dikkate alındığında, ödeme emrine karşı dava açılmasının idare için bir zarara yol açtığını söylemek mümkün değildir⁶⁵. Buradan hareketle düzenlemenin, idarenin maddî kayba uğramasının değil, bir ödeme emrine karşı dava açmak suretiyle mahkemelerin gereksiz yere meşgul edilmesinin yaptırımını olduğunu söylemek mümkündür; ancak, davanın reddedilmiş olması mahkemelerin gereksiz yere meşgul edildiği anlamına gelmediğinden bu amacı da savunmanın mümkün olmadığı söylenmektedir⁶⁶.

Haksız çıkma tazminatına benzer bir kurum da İcra İflas Hukuku'nda mevcut olan icra inkâr tazminatıdır. İcra inkâr tazminatı, kendisine gönderilen ödeme emrine karşı haksız itiraz eden borçlunun mahkûm edileceği tazminata verilen addır⁶⁷. İcra ve İflas Kanunu'nun 67'nci maddesine göre;

“Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, red veya hükmolunan meblağın yüzde yirmisinden aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkûm edilir⁶⁸.

⁶⁴ Şahan, <http://www.adaletbiz.com/haksiz-cikma-zammina-anayasaya-aykirlilik-makale-177.html>, (Erişim: 13.05.2013).

⁶⁵ Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, s. 340, 342.

⁶⁶ Akkaya, Haksız Çıkma Zammı, s. 344.

⁶⁷ Yılmaz, İcra İnkâr, s. 86.

⁶⁸ 2/7/2012 tarihli ve 6352 sayılı Kanununun 11'inci maddesiyle, bu fıkrada yer alan “yüzde kırkıdan” ibaresi “yüzde yirmisinden” şeklinde değiştirilmiştir.

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

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki düzenlemenin esasına girilerek tamamıyla red olunmuş davalar için ve hâkimin üst sınırı kanunca belirtilmek şartıyla duruma göre belirlediği tutarda tazminata hükmedebilmesi şeklinde değiştirilmesinde fayda olduğu düşünülmektedir⁶⁹. Böyle bir hüküm hem vergi ödevlisini haksız yere dava açmaktan alıkoyacak hem de kısmen haklı bulunan ödevlileri koruyacaktır⁷⁰. Bu nedenle haksız çıkma zammının, belirtilen tereddütleri de giderecek şekilde yeniden düzenlenmesi yerinde olacaktır.

2. Vergi Affi Niteliğindeki Kanunlarda Yer Alan Dava Yoluna Gitmeme Şartı (nın Kaldırılması) Yönünden Sağlanması

Vergi hukukunda af, vergi kanunlarına uygun olarak tarh edilmiş vergilerin belli süreler içinde ödenmesi kaydı ile bunlara ilişkin cezaların veya gecikme zamlarının tamamının veya bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesidir; vergi kanunlarına aykırı hareket edenlere uygulanan idarî ve hukukî yaptırımların ortadan kaldırılmasıdır⁷¹.

Vergi aflarının, siyasi, ekonomik ve teknik nedenlerle⁷², çeşitli biçimlerde uygulandığı görülmektedir. Örneğin, vergi yükümlülerinin beyanda bulunmama cezalarının affi anlamına gelen beyan affi; geçmiş vergi beyanlarının cezasız olarak düzeltilmesi anlamına gelen düzeltme affi; yaptıkları ödeme karşılığında vergi yükümlülerinin belirli dönemlerdeki gelir kaynaklarının araştırılmaması anlamına gelen araştırma affi; geçmiş dönemlerde yasal olarak düzenli tutulmayan kayıtların affi anlamına gelen kayıt tutma

⁶⁹ Mevcut düzenlemenin kötü niyetli itirazları önleme amacı taşımakla birlikte yüzde onluk bir zammın çok büyük meblağlara itiraz etmekten davacıyı alıkoyacağı görüşü için bkz. **Kumrulu**, Vergi İcra, dn. 65, s. 666.

⁷⁰ Düzenlemenin tamamıyla kaldırılması gerektiği görüşü için bkz. **Akkaya**, Haksız Çıkma Zammı, s. 345-347; **Yakar**, s. 250-251; **Uzun**, s. 47.

⁷¹ **Bilici**, s. 122. Krş. **Çağan**, s. 115; **Saban**, s. 455.

⁷² **Tuncer**, Vergi Hukuku, s. 78.

affi ve suç isnat edilen kişilerin kovuşturulmaması anlamına gelen kovuşturma affi bunlardan en çok uygulananlarıdır⁷³.

Af kanunlarının siyasal amaçlarla sık sık çıkartılması, vergi cezalarının önleyicilik amacının etkinliğini azalttığı, devlet bakımından kamu gelirlerinin azalması sonucunu doğurduğu, kişileri yeni bir af çıkar beklentisiyle vergi borçlarını ödememeye sevk ettiği, eşitsizlik yarattığı⁷⁴ gerekçeleriyle eleştirilmekle birlikte⁷⁵ aftan yararlanmak, vergi aslının ödenmesi şartına bağlı tutulduğu takdirde, bu durumun vergi alacaklarının zamanında ödenmesi bakımından büyük yarar sağlayacağı da kabul edilmektedir⁷⁶.

Vergi aflarına ilişkin genel eleştiriler bir yana, kurumu düzenleyen kanunlarda yer alan “*dava açılmaması veya açılmış davalardan vazgeçilmesi şartı ile gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezaları ile vergi cezalarına uygulanan gecikme zamlarının tamamının da tahsilinden vazgeçileceği*” benzeri düzenlemelerin hak arama hürriyetine aykırılık teşkil ettiği⁷⁷; dolayısıyla, hukukî dinlenilme hakkını ihlâl edici nitelikte olduğu şeklinde yorumlanabilir. Zira, suç isnadına uğrayan kişi bakımından mahkemeye başvurma hakkı, aynı zamanda kişinin kendisine yöneltilen isnadın bir hâkim ya da bir mahkeme tarafından karara bağlanmasını isteyebilmesi anlamına gelir. Eğer bir yargısal karar savunma hakkını kullanma imkânı vermeksizin, kişinin suçlu olduğu düşüncesini yansıtır ya da ima ediyor ise Sözleşmenin 6’ncı maddesinin 2’nci fıkrasında yer alan “*masumluk karinesi*” ihlâl edilmiş sayılmalıdır. Dolayısıyla vergi affi kanunundan yararlanmak suretiyle, açılan dava kişinin suçlu olduğuna ilişkin bir imaj yaratılarak düşmüşse, mahkemeye başvurma hakkını da ihlâl edilmiş sayılır⁷⁸. Ancak vergi cezasını gerektirmeyecek şekilde üzerine düşen tüm vergi borç-

⁷³ Yaltı, Vergi Affi, s. 7-8. Ayrıca bkz. Arıkan/Yurtsever, Mali Af- I, s. 61.

⁷⁴ Anayasa Mahkemesi, afların “eşitsizlik” yarattığını kabul etmekle birlikte eşitsizliğin kamu yararı söz konusu olduğunda var olabileceğini, tahsilatı hızlandırmak, ihtilafları azaltmak gibi amaçlara hizmet ettiğini ileri sürerek Anayasaya aykırılık iddialarını reddetmiştir. (AnyM, 24.06.2010 gün ve E. 2008/116, K. 2010/85, (www.anayasa.gov.tr, Erişim: 20.04.2013).

⁷⁵ Çağan, s. 121-122; Karakoç, Hukuklaşmayan Bir Alan, s. 138; Saban, s. 461.

⁷⁶ Çağan, s. 121-122; Karakoç, Değerlendirme, s. 26; Saban, s. 457.

⁷⁷ Açar, s. 352-354.

⁷⁸ Açar, s. 354.

larını eksiksiz ve zamanında yerine getirdiğine inanan vergi yükümlüsünün vergi affından yararlanmak yerine mahkemeye başvurup masumiyetinin kanıtlanmasının yolu hiçbir vergi affı düzenlemesi ile kapatılmadığından bu görüşün yerinde olduğunu söylemek güçtür.

II. BİLGİLENME VE AÇIKLAMA HAKKININ SAĞLANMASI

A. İlkesel Açıdan: Çelişmeli Yargılama İlkesinin Kabulü ve Uygulanması

Çelişmeli yargılama ilkesi, dava sırasında gerek iddia makamı gerekse karşı tarafın, mahkemenin kararını etkilemek amacıyla sunduğu delillerden haberdar olup bunlar hakkında yorum yapma hakkına sahip olma anlamına gelmektedir⁷⁹. Söz konusu ilke, silahların eşitliği ilkesi ile yakın ilişki içerisinde olduğundan birçok mahkeme kararında birlikte kullanılmaktadırlar⁸⁰. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre silahların eşitliği ilkesi, ceza yargılamasının çelişmeli olma temel hakkını da içeren âdil yargılanma hakkının sadece bir özelliğidir⁸¹. Mahkemeye göre çelişmeli yargılama usûlü ile âdil yargılanma hakkının sair gereklerinin karşılanmış sayılabilmesi için dava dosyasına giren her türlü bilgi ve belgenin, tarafların yazılı bir şekilde yanıt ve savunma hakkını kullanabilmelerine fırsat tanıyacak şekilde ve mahkemenin kendisi tarafından bildirilmesi gerekir⁸².

⁷⁹ **İnceoğlu**, s. 249; **Yaltı**, Yükümlünün Hakları, s. 125. İlke yargılamada çelişiklik, vicahilik, yüzyüzelik olarak da kullanılmaktadır (**Gözübüyük/Gölcüklü**, s. 267)

⁸⁰ İki kavram arasında yakın bir ilişki olmasına karşın çelişmeli yargılama ilkesinin ihlâl edilmesi her durumda silahların eşitliği ilkesinin de ihlâl edildiği anlamına gelmemektedir. İlk derece mahkemesinin Federal Mahkemeye gönderdiği kendi görüşünü içeren belgenin tarafların her ikisine de sunulmadığı Niderost Huber - Switzerland davasında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi silahların eşitliği ilkesinin değil çelişmeli yargılama ilkesinin ihlâl edildiği kanaatine varmıştır (**İnceoğlu**, s. 249-250).

⁸¹ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Ruiz Mateos – İspanya kararı, Başvuru No. 12952/87, 23.06.1993, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57838>), (Erişim: 02.03.2013)

⁸² Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Akgül- Türkiye kararı, Başvuru No. 65897/01, 16.01.2007, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-79008>), (Erişim: 03.03.2013)

Çelişmeli yargılama ilkesi dava dosyasına ulaşma, dosyadaki bilgi ve belgelere karşı görüş bildirme gibi unsurları içeriğinde barındırır⁸³. Hukukî dinlenilme hakkı açısından, bilgilenme ve açıklama hakkı bir unsur olarak kabul edildiğinden, çelişmeli yargı ilkesinden hareketle hakkın içeriği ve uygulaması incelenecektir.

B. Bilgilenme Hakkı(nın Sağlanması)

Bilgilenme hakkı, dava dosyasına ulaşma hakkı çerçevesinde değerlendirilmekte, dosyanın içerisinde yer alan bilgi ve belgelerden haberdar olmayı sağlayan, karşı delil sunma, savunma hakkı bakımından büyük önem arz eden bir haktır⁸⁴. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Bendenoun kararına göre⁸⁵, dava konusu olayda Bendenoun şirketine karşı yapılan vergi incelemesi sonucu gümrük yetkilileri 24 adet inceleme tutanağı ve 352 adet belgeden oluşan gümrük dosyasını vergi idaresine göndermiştir. Vergi idaresi açılan davada bu belgeler arasından şirketi suçlayıcı olanları seçip mahkemede delil olarak sunmuştur. Şirket defalarca Hazinesinden ve Strasbourg İdare Mahkemesinden dosyanın fotokopisinin kendisine verilmesini ve isimsiz ihbarcının kim olduğunun bildirilmesini istemiş ve bu talepleri reddetmiştir. Mahkeme öncelikle başvuru talebi ettiği belgelerin vergi yetkililerinin dayanak olarak kullandığı belgeler olmaması ve çelişmeli yargılama ilkesinin taraflara dosyanın tamamını verme yükümlülüğünü yüklenmediğini ifade etmiştir. Ayrıca Bendenoun'un dosyanın kopyasını elde edemediği için vergi kaçakçılığı suçunun aksini iddia edememesinin söz konusu olmadığını da belirterek savunma hakkının ve silahların eşitliği ilkesinin ihlâl edilmediğine hükmetmiştir.

İdarî yargıda görülen bir davada, uyuşmazlık konusunu aydınlatacak bilgi ve belgeler çoğu zaman idarenin elindedir. Bu nedenle mahkeme, belirttiği sürede gerekli gördüğü evrakın gönderilmesinin ve gerekli konularda bilgi verilmesinin istenmesine karar vermektedir⁸⁶. Ancak, dava açılır-

⁸³ İnceoğlu, s. 125-130.

⁸⁴ Pekantez, Hukukî Dinlenilme, s. 774; Özkes, Hukukî Dinlenilme, s. 86, 92-93.

⁸⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Bendenoun – Fransa kararı, Başvuru No. 12547/86, 24.02.1994. Bkz. Yaltı, Yükümlü Hakları, s. 125-127.

⁸⁶ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci fıkrasının ilk bendi şu şekildedir; "Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri,

ken dosya içeriğinin tamamına sahip olunmaması başvurma hakkının gereği gibi kullanılmasını önlediği gibi, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 3'üncü maddesinin üçüncü fıkrası gereği; "*Dilekçeler ile bunlara ekli evrakın örnekleri karşı taraf sayısından bir fazla olur.*" hükmünün idare açısından uygulanmaması da hukukî dinlenilme hakkını ihlâl etmektedir.

C. Açıklama Hakkı(nın Sağlanması)

1. Karşı Görüş Bildirme Hakkı (ile Açıklama Hakkının Sağlanması)

Dava dosyasındaki belgelere ulaşmak tek başına çelişmeli yargılama ilkesinin uygulanmasını sağlamak açısından yeterli değildir. Aynı zamanda bu belgelere karşı görüş bildirme ve açıklama yapma imkânının sağlanması gerekmektedir. Böylelikle birinci unsur olan belgeye ulaşma veya belgeden haberdar edilme hakkının ihlâli durumunda bu belgeler konusunda açıklama yapma ve karşı görüş bildirme imkânı ortadan kalkacaktır⁸⁷.

Karşı görüş bildirme imkânının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde tartışıldığı vergi davalarından biri J.J.-Hollanda davasıdır⁸⁸. Serbest çalışan olan başvurucuya ek gelir vergisi ve buna bağlı para cezası uygulanmış; bunun üzerine dava yoluna giden başvurucunun davası, dava harcını yatırmadığı gerekçesiyle reddedilmiştir. Başvurucunun, dava harcının havale edilmesi için bankaya talimat verdiği; fakat bu talimatın bankanın ihmali sebebiyle yerine getirilmediği iddiası, bunu denetleme sorumlusunun kendisinde olduğu gerekçesiyle yerinde bulunmamıştır. Başvurucu bu kararı temyiz etmiş, Yüksek Mahkeme davayı karara bağlayana kadar başvurucuya Yüksek Mahkeme Savcılığı tarafından verilen danışma mütalaasının kopyası

bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir..

⁸⁷ **Pekantez**, Hukukî Dinlenilme, s. 775; **Özkes**, Hukukî Dinlenilme, s. 106.

⁸⁸ J.J. – Hollanda kararının ayrıntılı çevirisi için bkz. **Yaltı**, Yüklümlü Hakları, 127-128. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi J.J.- Hollanda kararı, Başvuru No. 21351/93, 27.03.1998, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-58147>).

Yüksek Mahkeme temyiz talebini reddedene kadar başvurucuya gönderilmemiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu davada öncelikle dava konusu olayın âdil yargılanma hakkının kapsamına girip girmediğini⁸⁹ değerlendirdikten sonra başvurucunun savcının danışma mütalaasına cevap verememesini çelişmeli yargılama ilkesine aykırı görmüştür. Ayrıca çelişmeli yargının unsuru olan karşı görüş bildirme hakkını da “*çelişmeli yargılama ilkesi, bir ceza veya hukuk davasında tarafların öne sürülen kanıtlara ilişkin öğelerden ve gözlemlerden bilgi edinmesini ve bunlar üzerinde görüş bildirmelerini ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır.

Davanın taraflarına, toplanan bütün kanıtlar ve dosyada bulunan bütün belgeler hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma hakkının tanınmasıyla ilgili olarak, Anayasa Mahkemesi'nin Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesinin 2 ve 3 numaralı fıkralarının iptali ile ilgili kararı da önem taşımaktadır. Kararda yükümlülerin gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılmayacağı ve alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmayacağı yönündeki hükümler silahların eşitliği ilkesine aykırı bulunmuştur⁹⁰. Anayasa Mahkemesi'ne göre, söz konusu yasal düzenlemenin savunma hakkının kısıtlanmasına yol açarak, yargı merciinin doğru ve âdil bir sonuca ulaşabilmesini engelleyecektir⁹¹.

⁸⁹ Hükümet dava konusunun para cezası değil dava harcı olduğu yönünde iddiada bulunmuştur fakat mahkeme, davanın vergi cezasına ilişkin ve suç isnadının kesinleşmesiyle alakalı bir husus olduğunu belirterek davayı 6'ncı madde kapsamında değerlendirmiştir. Bkz. **Yaltı**, *Yükümlü Hakları*, 127-128.

⁹⁰ Silahların eşitliği ilkesine aykırı olan ve Mahkemece iptal edilen 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 245'inci maddesi şu şekildeydi: “1- *Yükümlüler, gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda bulunamazlar. 2-Idari yargı mercilerine yapılan itirazda, gümrük idaresine itiraz sırasında kullanılan bilgi ve belgeler dışında herhangi bir bilgi ve belge kullanılmaz. 3-Alınan kararlara karşı idari yargı merciine başvurulması, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmaz.*”.

⁹¹ AnyM, 18.10.2005 gün ve E.2003/7, K.2005/71, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=2040 (28.03.2013).

İdarî yargılama alanında re'sen araştırma ilkesinin⁹² uygulanmasının gereği olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesinin birinci bendinde mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebileceği belirtilmiştir. İdarî yargı yerleri, bu aşamada hukukî olayın maddî yönünü belirleme konusunda her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliğinden yapabilir ve maddî durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler. Uygulamada dava dosyasına konulmadığından davalı idarelerden istenilen belge ve bilgilerin bir örneği davacı tarafın bilgisine sunulmadan mahkemelerce esastan karar verilmektedir. Silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkesi gözetilerek, mahkemece karar verilmeden önce davacıya yeni belgeler hakkında yorum yapma fırsatı verilmemektedir.

2. Yargılamada Duruşmanın Etkinliğinin Arttırılması (ile Açıklama Hakkının Sağlanması)

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, Danıştay, Bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinde yapılır (İYUK.m.1/2). Bu ilke doğrultusunda taraflar iddia ve savunmalarını yazılı şekilde bildirirler. Yapılan inceleme de dosya ve belgeler üzerinden yürür⁹³.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 17'nci maddesi duruşma yapılabilecek halleri sınırlı olarak düzenlemiştir. Söz konusu düzenlemeye göre bu haller, ilk derece yargı yerlerinde, iptal davaları ile uyuşmazlık konusu belli bir tutarı⁹⁴ geçen tam yargı davaları ve vergi davaları olarak sayılmıştır. İptal davalarında taraflardan birinin talebi duruşma yapılması için yeterli iken, tam yargı davalarında hem uyuşmazlığın tutarı hem de taraflardan birinden

⁹² Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesinin hâkimiyetinin kanunî dayanağını İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci ve Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi oluşturmaktadır. (Öncel/Kumrulu/Çağan, s.207; Candan, s. 817; Karakoç, Delil Sistemi, s.53; Kızılot/Kızılot, s. 703- 711).

⁹³ Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 54; Karakoç, Vergi Yargılaması, s.79; Aksoy, s. 177; Akıncı, Duruşma, s. 136.

⁹⁴ Bu miktar 2014 yılı için 28.000,00 TL dir.

gelen talep bir arada değerlendirilmektedir. Ayrıca duruşma talep eden tarafın, duruşmadan vazgeçme isteğinin kamu yararına aykırı olmaması ve açık olması kaydıyla duruşmadan vazgeçmesi de mümkündür⁹⁵.

Vergi yargılaması hukukunda söz konusu olan yazılılık ilkesi ve duruşmanın ancak belirli şartlarda yapılması aleniyet ilkesine aykırı gözükmeyle birlikte Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi aleniyetin sağlanması için duruşma yapılmasını olmazsa olmaz bir şart olarak görmemektedir⁹⁶. Hukukî dinlenilme hakkı yazılı ve sözlü yargılamadan bağımsız bir ilke olduğundan her iki ilkenin geçerli olduğu yargılama alanlarında da uygulama alanı bulabilir⁹⁷. Bu nedenle salt yazılı yargılamanın yapılması nedeniyle vergi yargılamasında hukukî dinlenilme ve alenilik ilkesinin ihlâl edildiğini söylemek güçtür. Öncelikle belli bir sınırın üzerindeki yargılamalar için tarafların isteği üzerine ya da Danıştay, mahkeme ve hâkim tarafından duruşma yapılmasına karar verilmesi mümkündür (İYUK m.17/4). Vergi yargılaması açısından ele alındığında, hukukî dinlenilme hakkına aykırılık teşkil edecek olan, kanunda gösterilen parasal sınırı aşması ve tarafın istekte bulunmasına ya da davanın niteliğinin, karışık olması sebebiyle duruşma yapılmasını gerekli kılmasına rağmen, hâkimin ya da mahkemenin duruşma yapılması talebini reddetmesi veya kendiliğinden duruşma yapma kararı vermemesidir⁹⁸.

Duruşmalar şekli bir gereklilik olarak değil; dosya hakkında karar verilecek aşamaya gelmeden evvel, tarafların dava hakkındaki fikirlerini beyan edebileceği şekilde yapıldığı takdirde duruşma amacına ulaşılacaktır. Bu nedenle hukukî dinlenilme hakkının tam olarak sağlanması için idarî yargıda duruşmalı yargılama yapılması gerektiği ileri sürülse de⁹⁹ duruşmalı

⁹⁵ **Akıncı**, Duruşma, s. 129-130.

⁹⁶ Bkz. ve krş. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Sutter- İsviçre kararı, Başvuru No. 8209/78, 22.02.1984, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57585>), (Erişim: 09.03.2013); Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Campbell ce Fell-İngiltere kararı, Başvuru No. 7819/77-7878/77, 28.06.1984, (<http://hudoc.echr.coe.int/sites/eng/pages/search.aspx?i=001-57456>), (Erişim: 13.03.2013).

⁹⁷ **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 71.

⁹⁸ **Özekes**, Hukukî Dinlenilme, s. 143.

⁹⁹ **Kurt Konca**, s. 71. Karşı görüş için bkz. **Aksoy**, s. 177.

yargılamanın, hukukî dinlenilme hakkı açısından mutlak bir zorunluluk taşımadığı düşünülmektedir.

3. İsbat Hakkının (Etkin) Sağlanması/Kullandırılması (ile Açıklama Hakkının Sağlanması)

a. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun isbata ilişkin 3'üncü maddesine göre "*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*". Söz konusu hükümlerle kanun koyucu vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin dış görünüşleri ile değil içerik ve nitelikleri ile tanımlanıp buna göre hukukî sonuca bağlanacağını ifade etmektedir¹⁰⁰. Bu şekilde vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukukî biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasına öğretide "*ekonomik yaklaşım ilkesi*" denilmektedir. Bu ilkenin gereği olarak vergi yargılaması hukukunda her türlü delilin kural olarak serbestçe kullanıldığı bir sistem öngörülmüştür¹⁰¹.

Tarafların hukukî dinlenilme hakkı çerçevesinde kendi iddia ve savunmalarını ortaya koymaları ve bunları isbat etmeleri halinde hukukî gerçek tam olarak ortaya çıkabilecektir. Bu çerçevede, silahların eşitliğinin sağlanması ve tanık beyanı ve yemin gibi delillerin kullanılması, vergi yargılaması hukukunda kabul edilen isbat kuralları çerçevesinde hukukî dinlenilme hakkı yönünden büyük önem taşımaktadır.

Vergi yargılaması hukukunda, vergiyi doğuran olayın ne zaman, nasıl, nerede ve kimin tarafından gerçekleştiğini ya da vergi suçunun unsurlarının somut olayda bulunup bulunmadığını ortaya koymaya elverişli olan ve hukuka uygun olarak elde edilmiş bulunan delillerden kural olarak yararlanmak mümkündür. Ancak, vergi yargılaması hukukunun işlevi ve çözülen

¹⁰⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 24-25, Karakoç, Vergi Yargılaması, s. 212.

¹⁰¹ 143 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de bu konuda "*vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyeti esastır denilmek suretiyle şimdiye kadar olduğu gibi isbatlamanın sadece defter, kayıt ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir*" denilmektedir.

uyuşmazlıkların niteliği dikkate alınarak, yargılama hukukunun diğer dallarında delil olarak kabul edilen bazı araçlara delil niteliği tanınmamış ya da bunların kullanımında bazı sınırlamalara yer verilmiştir.

Bu sınırlamaları, yeminin hiçbir şekilde delil olarak kabul edilmemesi, belge düzenine ilişkin ödevlere uyulmadığı takdirde o belgelerin delil olarak kabul edilmemesi ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii veya açık olmayan kimselerin beyanlarının tanık beyanı olarak kabul edilememesi olarak saymak mümkündür.

b. Yemin (Delili Açısından İsbat Hakkının Sağlanması)

Yemin, tarafların iddialarının doğru olduğu hususunda kanundaki usule uygun olarak mahkeme huzurunda namusu, şerefi ve kutsal saydığı değerleri üzerine beyanda bulunmalarıdır¹⁰². Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde "Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir." denilmek suretiyle yeminin vergi yargılaması hukukunda delil olarak kullanılmayacağına açıkça hükmedilmiştir¹⁰³. Bu husus vergi borcunun varlığının isbatının daha çok usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerle mümkün olması, tek tarafın idare olması gereği yemin deliline başvuramaması gibi vergi yargılaması hukukunun kendine has özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle hukuki dinlenilme hakkını ihlâl etmediği düşünülmektedir.

c. Tanık (Delili Açısından İsbat Hakkının Sağlanması)

Tanıklık, üçüncü kişilerin dava konusu bir vakıa hakkında duyu organlarıyla edinmiş oldukları bilgileri mahkemeye bildirmelerine ilişkin bir

¹⁰² Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 412; Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 639.

¹⁰³ Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki "vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" ifadesinin aksi yorumundan vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti dışında kalan hususlarda vergi yargıcının re'sen araştırma kapsamında yemin deliline başvurabileceği görüşündedir: (Dş. 3. D., 12.12.1990 gün ve E. 1989/1724, K. 1990/3422; Dş. 3. D., E. 1989/452, K. 1989/2340, (Kazancı İçtihat Programı, Erişim. 22.03.2013). Ancak vergi davasının niteliği ve silahların eşitliği ilkesi değerlendirildiğinde böyle bir kabul mümkün değildir.

düzenlemedir. Bu bildirim yapan kişiye tanık; bildirilmiş olan bilgi bütününe ise, tanık beyanı denir¹⁰⁴.

Vergilendirme sırasında olayla ilgisi olan kişilerin tanık olarak dinlenebileceği hususu Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin B bendinin "... Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılâmaz." hükmüyle sabittir. Ancak silahların eşitliği ilkesi çerçevesinde bakıldığında, vergi yargılaması sırasında tanık dinlenip dinlenilmeyeceği konusunda, Danıştay'ın da dâhil olduğu¹⁰⁵ bir görüş vergi yargılaması hukukunda yazılılık ilkesinin geçerli olması ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıf yapılan hallerde sadece keşif ve bilirkişi delillerinin sayılması nedeniyle tanık beyanının vergi yargılaması hukukunda delil olamayacağını savunmakta; diğer görüş, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci maddesinin 2'nci bendinde yapılan yollama nedeniyle tanık dinlenmesinin mümkün olduğunu savunmaktadır¹⁰⁶. Uygulamada ise, duruşma esnasında tanık dinlenilmemekte; tanık ifadeleri adli yargıda delil tespiti yoluyla ya da notere başvurularak tespit ettirilip bu tutanak daha sonra dosyaya konulup delil olarak kullanılmaktadır¹⁰⁷.

Tanık vergiyi doğuran olayın tespiti aşamasında kullanılmış ve vergi mahkemesi bu tanığı tekrar dinlemek istiyor ise, bu durumda vergi yargılaması hukukunda tanık delilinin yasaklı olduğunu ileri sürmek mümkün değildir. Öncelikle tanığın vergi yargılamasında delil olarak kabul edilemeyeceğini ileri sürenler İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 31'inci madde-

¹⁰⁴ **Karakoç**, Tanık Beyanı, s.457.

¹⁰⁵ "... İdari Yargılama Usulü Kanununda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen İdari Yargılama Usulü Kanununun 31.maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunmadığına göre; yükümlüden canlı hayvan satın alan ...'ın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde kanun ve usul hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır." Dş. 3.D, 24.12.1986 gün ve E.1986/1201, K.1986/2706, (www.danistay.gov.tr). Aynı yönde **Candan**, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 845; **Gözübüyük**, s. 463.

¹⁰⁶ **Karakoç**, Tanık Beyanı, s.482-483.

¹⁰⁷ **Karakoç**, Çözüm Yolları, s.192.

sinin 2'nci bendinde yapılan yollamada sadece bilirkişi ve keşif delillerinden bahsedildiği gerekçesine dayanmaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi hükmü gereği, olayla tabii ve açık ilgisi bulunan tanık beyanlarının kullanılmasını vergi yargılamasında kabul etmek gerekir. Kaldı ki, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 378'inci maddesi, tarhiyatın dayanağı olan incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada da hazır bulundurabildiği mali müşaviri veya muhasebecisinin dinlenebileceğini öngörmektedir.

Tanık dinletme hakkı hukukî dinlenilme hakkının bir gereği olmasına karşın, tanık dinletme talebinin reddi her durumda hukukî dinlenilme hakkının ihlâlini oluşturmaz. Sözleşme organlarının değerlendirmesine göre, 6'ncı maddenin ihlâl edildiğini iddia eden bir kimse, sadece belirli bir tanığı davet edemediğini değil, gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi için söz konusu tanığın dinlenmesinin gerekli olduğunu ve dinlenmemesinin savunma haklarına zarar verdiğini de ispatlamak zorundadır. Eğer, gerçeğin ortaya çıkması ile çağrılması reddedilen tanık arasında bir bağın olduğu ortaya konulamaz ise, ihlâlden söz edilemez¹⁰⁸.

ç. İsbat Yükünün (Belirlenme/Yer Değiştirmesinin Mümkün Kılınması Açısından İsbat Hakkının Sağlanması)

Vergi hukuku ilişkisinin temelindeki maddî olayın vasıta olarak delillerden yararlanmak suretiyle ortaya çıkarılması, vergi yargılaması hukukunda isbat faaliyetini ifade etmektedir. Bu anlamda, vergi hâkimi bir uyuşmazlık hakkında hüküm tesis ederken önce maddî olayı belirler ve daha sonra buna uyan kanun hükmünü uygular¹⁰⁹. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun isbata ilişkin hükmüne göre; “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır ve bu olayların gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille isbatlanabilir.*”

İsbat konusunun Anayasal dayanağı, Anayasa'nın 36'ncı maddesidir. Buna göre, “*Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı*

¹⁰⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Perna- İtalya kararı, Başvuru No. 48898/99, 06.05.2003 (İnceoğlu, s. 224).

¹⁰⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 201.

mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma ile âdil yargılanma hakkına sahiptir". Bu düzenleme, vergilendirme ile ilgili temel kuralların yer aldığı Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme ilkelerine aykırı yapılan düzenlemelerin, hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi yükümlüleri/sorumluları tarafından dava konusu yapılabileceği ve bu davalarda yükümlülerin/sorumluların davasını kanıtlamada meşru isbat vasıtalarından yararlanabileceği sonucu çıkmaktadır.

İsbat ve isbat yükü kuralları şayet taraflardan herhangi birinin iddiasını kanıtlamasını imkânsız hale getiriyor veyahut kendisine karşı yapılan suçlamanın doğruluğunu karine olarak kabul ediyor ise, o hukuk sisteminde hukukî dinlenme hakkı ve dolayısıyla âdil yargılanma hakkı tam olarak uygulanıyor denilemez.

Vergi Usul Kanunu'nun isbata ilişkin 3'üncü maddesi hükmüyle kanun koyucu vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin dış görünüşleri ile değil içerik ve nitelikleri ile tanımlanıp buna göre hukukî sonuca bağlanacağını ifade etmektedir¹¹⁰. Burada bir olayın kimin tarafından isbat edilmesi gerektiği sorunu gündeme gelmektedir. Hukukta isbat yükü, belli bir olayın gerçekleşmiş olup olmadığının anlaşılabilmesi, yani olayın isbat-sız kalması yüzünden yargıcın aleyhte bir kararıyla karşılaşacak olan tarafa aittir¹¹¹. Buna göre "*Kanunda aksi bulunmayan hallerde taraflardan her biri hakkını dayandırdığı olguların varlığını isbatlamakla yükümlüdür*" (TMK. m.6).

Vergi yargılaması hukukunda da isbat yükü kimi zamanlarda vergi yükümlüsüne kimi zamanlarda ise, vergi idaresine düşmektedir. İspat yükünün idareye ait olduğu kabul edilen durumlar yükümlü/sorumlunun hukukî güvenlik ve hukukî dinlenme haklarını koruyan düzenlemelerdir. Bu anlamda, peçeleme, ikmalen ve resen tarhiyat nedenlerinin varlığı, ilk görünüş karinesinden yararlanan defter ve belgelerdeki bilgilerin doğru olmadığı iddialarının isbatı buna örnek olarak verilebilir¹¹².

¹¹⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 22; Karakoç, Vergi Yargılaması, s.212.

¹¹¹ Pekcanitez/Atalay/Özekes, s. 560; Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 370; Derdiman, s. 244.

¹¹² Bkz ve krş. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 203.

III. DİKKATE ALMA VE DEĞERLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN SAĞLANMASI: GEREKÇELİ KARAR SORUNU

Yargılama sonunda kararların gerekçeli olarak verilmesi gerekliliği silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinde olduğu gibi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde açıkça öngörülmemiş; fakat, Mahkeme'nin yerleşmiş içtihatlarıyla varlığı tanınan haklardan bir tanesidir¹¹³; Türk hukuku bakımından Anayasayla koruma altına alınan bir haktır. Buna göre “*Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır*” (Any. m. 141/3). Görüldüğü üzere “*bütün mahkemelerin kararları*” demekle ilk derece mahkemeleri ile yüksek mahkemeler arasında bir ayrıma gidilmemiş, “*bütün kararlar*” denilmekle de ara kararlarında gerekçeli olarak verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Gerekçe, tarafların o dava yönünden, hukuk düzenince hangi nedenle haklı veya haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmeleri ve üst derece mahkemesinin hukuka uygunluk denetimini yapabilmesi için hükmün hangi nedenle o içerik ve kapsamda verildiğini ayrıntılarıyla gösteren, ifadeleri özenle seçilmiş ve kuşkuya yer vermeyecek açıklıkta olmalıdır¹¹⁴. Nitekim hukuka uygun olmayan bir gerekçe, tarafların üst mahkemeye başvurma haklarını da işlevsel olarak kullanılması imkânsız bir hale getirir¹¹⁵.

¹¹³ İnceoğlu, s. 322.

¹¹⁴ YHGK. 15.07.2009 gün ve E. 2009/19-285 K. 2009/359, (www.kazanci.com, Erişim.18.05.2013).

¹¹⁵ Hadjianastassiou- Yunanistan kararında başvuruçunun mahkumiyeti ile gerekçeli kararın kendisine tebliği arasında bir buçuk aylık bir süre geçmiş, başvuruçunun temyiz süresini kaçırmamak adına onbeş gün içerisinde henüz kendisi aleyhine verilen kararın gerekçelerini öğrenmeden temyiz yoluna başvurmuştur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine göre başvuruçunun sadece duruşmalar sırasında duydukları ile kanun yoluna başvurması âdil yargılanma hakkına aykırıdır. (Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Hadjianastassiou-Yunanistan kararı, Başvuru No. 12945/87, 16.12.1992, İnceoğlu, dn. 408.). Ancak mahkeme her halde gerekçeli kararın kanun yoluna başvurduktan sonra ulaşmasını âdil yargılama hakkına aykırı görmemekte somut olayın niteliğine göre bir yorum yapmak-tadır. Örneğin Pierre/Andre Melin- Fransa kararında başvuruçunun eski bir avukat olması ve kararın mahkeme kaleminden yazılır yazılmaz almasının mümkün olduğu gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Kararların gerekçeli olmasının yargılamanın uzamasına sebebiyet vermesi, pek az oy farkıyla karar verilmesi gibi hallerde kararın saygınlığını yitirmesi gibi olumsuz sonuçları¹¹⁶ bulunmakla birlikte, kararların gerekçeli olmasının yukarıda belirtilen faydaları yargılamanın temel ilkeleri açısından daha önemlidir.

Kararların gerekçeli olarak verilmesi gerekliliği ceza yargılamasında olduğu kadar medenî hak ve yükümlülüklerle ilişkin davalar için de tanınmış bir haktır. Ayrıca hangi alanda yargılama yapılırsa yapılsın tarafların taleplerini değerlendirmeyen, kısa ve tatmin edici olmaktan uzak gerekçelerin gerekçe olarak kabulü mümkün değildir¹¹⁷. Gerekçe hükmün sebeplerinin açıklanması ve belirtilmesidir. Bu sayede hükmün doğruluğu denetlenebilir; yoksa, gerekçenin hüküm fıkrası yerine geçmesi söz konusu değildir¹¹⁸.

Vergi yargılaması hukukunda, kararların gerekçeli olması ilkesini değerlendirirken öncelikle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesi ile 54'üncü maddelerine bakmak gerekir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, gerekçenin kararda belirtilmesi gerektiği; 54'üncü maddesinde ise kararın esasına etkisi olan iddia ve itirazlara kararda yer verilmemiş olmasının ve kararda birbirine aykırı hükümler bulunmasının, kararın usûl ve kanuna aykırı bulunmasının kararın düzeltilme sebebi olduğu hükme bağlanmıştır. Kanun'da açıkça belirtilen bu hususlar, ancak gerekçeli bir kararla tesbit edilebilir.

Diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da esas hükmün yanında ara kararların da gerekçeli olması gerekir. Örneğin davanın açılması ile yürütmenin kendiliğinden durmadığı dava türlerinde şayet yürütmeyi durdurma kararı veriliyorsa bunun gerekçeli verilmesi gerekmektedir¹¹⁹.

2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesine göre;

“Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak

¹¹⁶ **Karakoç**, Dil ve Gerekçe, s. 281.

¹¹⁷ **İnceoğlu**, s. 323.

¹¹⁸ **Karakoç**, Dil ve Gerekçe, s. 278.

¹¹⁹ **Karakoç**, Dil ve Gerekçe, s. 280.

telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur”

Ancak, hükmün mefhumu muhalifinden yola çıkan vergi yargısı organları, yürütmenin durdurulma taleplerinin reddine ilişkin kararları gerekçelendirmemekte, kanun hükmüne atıf yapmakla yetinmektedir. Oysa, talebin kabulü ya da reddine ilişkin kararın gerekçelendirilmesi hukukî dinlenilme hakkının zorunlu bir unsurudur. Ancak bu yönüyle yargı organının dikkate alma ve değerlendirme yükümlülüğünü yerine getirdiği söylenebilir. Aynı durum/sorun, karşı oy kullanan hâkimlerin kararlarında da görülmektedir; gerekçeye yer verilmemektedir. Oysa, kararların hukukun genel ilkelerine, Anayasa’ya, kanunlara, vicdani kanaate göre verilmesi zorunluluğu ancak gerekçeler yoluyla denetlenebilmektedir/denetlenebilecektir. İlkelere değil hazinenin ihtiyaçlarına uygun oluşturulan ve/ya da hiç oluşturulmayan gerekçeler vergi hukuku alanının hukuklaşmasını engellemektedir¹²⁰.

SONUÇ

Kamu gelirlerine ilişkin vergisel işlemlerden kaynaklanan anlaşmazlıklar/uyuşmazlıklar vergi yargısı organlarının önüne geldiğinde, statü hukuku içinde bir durumda olan vergi yükümlüleri/sorumlularının haklarını arayabilmeleri hukukî dinlenilme hakkının etkin bir şekilde sağlanması ile mümkün olabilir.

Hukukî dinlenilme hakkının temini, öncelikle mahkemeye başvurma hakkının sağlanması ile mümkün olabilir. Vergi yargılaması hukukunda mahkemeye başvurma hakkını vergi yükümlüsü ile vergi sorumluları kullanmaktadır. Mahkemeye başvurma hakkına bir engel olarak nitelendirilen; ancak, kişileri gereksiz yere mahkemelere başvurmaktan da alıkoyan yargılama giderlerinin âdil yargılanma hakkına engel olmasının önüne geçmek için, adlî yardım kurumunun konuluş amacına uygun işlemesi gerekmektedir.

Dava açma süresinin çok kısa olması, hukukî dinlenilme hakkının kullanılması açısından olumsuz bir nitelik arz etmektedir. Süreler konusunda

¹²⁰ Karakoç, Sorunlar, s. 312.

hukukî dinlenme hakkının temini bakımından mahkemeye başvurulmasını kolaylaştırıcı düzenlemelere gidilmeli ve süre çeşitliliği en aza indirilmelidir.

Vergi hukuku doktrinde, haksız çıkma zammı ve vergi affı gibi düzenlemelerin de hukukî dinlenme hakkını önleyici etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Bu yönde düzenlemelerin yapılmasında özenli davranılmalı ve hukukî dinlenme hakkını ihlâl edici yönleri giderilmelidir.

Hukukî dinlenme hakkının ilk unsurunu, bilgilen(diril)me hakkı oluşturur. Söz konusu hak, sunulan delillerden haberdar olup karşı koyma hakkına sahip olma anlamına gelmektedir. İdari yargıda görülen bir davada uyumsuzluğu aydınlatacak bilgi ve belgeler çoğu zaman idarenin elinde olduğundan bu belgelere ulaşmada güçlük çekmektedir. Uygulamada davalı idarelerden istenilen belge ve bilgilerin bir örneği dava dosyasına konulduğundan, davacı tarafın bilgisine sunulmadan mahkemelerce esastan karar verilmektedir. Bu durumun, bilgilen(diril)me hakkına aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.

Hukukî dinlenme hakkının diğer unsurlarını, açıklama ve dikkate alınma hakları oluşturur. Bu çerçevede yargılamada tarafların iddiasını ispatlamak için gerekli delilleri sunabilmesine ve mahkemece bu deliller doğrultusunda karar verilmesine bağlıdır. Sırf yazılı yargılamanın yapılması nedeniyle vergi yargılamasında hukukî dinlenme ve alenilik ilkesinin ihlâl edildiğini söylemek güçtür.

Kullanılması yasak olan delillerin de hukukî dinlenme hakkına aykırılığı tartışılmaktadır. Vergi borcunun varlığının daha çok usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerle mümkün olması karşısında, yasak delillerin isbat aracı olmasının, hukukî dinlenme hakkını ihlâl edildiği söylenemez. Ancak isbat ve isbat yükü kuralları şayet taraflardan herhangi birinin iddiasını kanıtlamasını imkânsız hale getiriyor veyahut kendisine karşı yapılan ise suçlamaların doğruluğu varsayımına dayanıyor ise, o hukuk sisteminde hukukî dinlenme hakkı ve dolayısıyla âdil yargılanma hakkı ihlâl edilmektedir.

Kaynakça

Kitaplar :

- Akıncı**, Müslim; İdari Yargıda Âdil Yargılanma Hakkı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2008, (Âdil Yargılanma).
- Akkaya**, Mustafa; Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, (Turhan Kitabevi), Ankara 2002.
- Aksoy**, Şerafettin; Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1999.
- Bilici**, Nurettin; Vergi Hukuku, 31. Bası, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2013.
- Candan**, Turgut; Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5. Bası, (Adalet Yayınevi), Ankara 2012, (İdari Yargılama Usulü Kanunu).
- Candan**, Turgut; Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006, (Uzlaşma).
- Demircioğlu**, Yaşar; Medeni Usul Hukukunda İnsan Hakları ve Âdil Yargılanma Güvenceleri, (Yetkin Yayınları), Ankara 2007.
- Derdiman**, Cengiz; İdari Yargının Genel Esasları, 2. Baskı, (Aktüel Yayıncılık), İstanbul 2012.
- Gözübüyük**, Şeref/Gölcüklü, Feyyaz; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 9. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011.
- Gözübüyük**, Şeref; Yönetmelik Yargı, 32. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013, (Yönetmelik Yargı).
- İnceoğlu**, Sibel; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Âdil Yargılanma Hakkı, 4. Baskı, (Beta Yayınları), İstanbul 2013.
- Kalabalık**, Halil; İdari Yargılama Usulü Hukuku, 5. Baskı, (Sayram Yayıncılık), Konya 2013.
- Kaneti**, Selim; Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku), 2. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2013, (Çözüm Yolları).

- Karakoç**, Yusuf; Genel Vergi Hukuku, 6. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2012, (Genel Vergi).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Süreler).
- Karakoç**, Yusuf; Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, (Yetkin Yayınları), Ankara 2000, (Kamu Alacakları).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2. Bası, (DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 77), İzmir 1997, (Delil Sistemi).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi Yargılaması Hukuku, (Alfa Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 1995, (Yargılama).
- Kızılot**, Şükrü/**Kızılot**, Zuhâl; Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 13. Baskı, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2008.
- Kuru**, Baki/**Arslan**, Ramazan/**Yılmaz**, Ejder; Medeni Usul Hukuku, 23. Bası, (Yetkin Yayınevi), Ankara 2012.
- Kurt Konca**, Nesibe; Medeni Usul Hukukunda Aleniyet İlkesi, (Adalet Yayınevi), Ankara 2009.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami; Vergi Hukuku, 22. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2013.
- Özekes**, Muhammet; Medeni Usul Hukukunda Hukukî Dinlenilme Hakkı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003, (Hukukî Dinlenilme).
- Özekes**, Muhammet; İcra Hukukuna Temel Haklar ve İlkeler, (Adalet Yayınları), Ankara 2009.
- Pekcanitez**, Hakan/**Atalay**, Oğuz/**Özekes**, Muhammet; Medeni Usul Hukuku Temel Bilgiler, 2. Bası, (Yetkin Yayıncılık), Ankara 2013.
- Pınar**, Burak; Yargı ve İcra Harçları, (Adalet Yayınları), Ankara 2009.
- Reisoğlu**, Safa; Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları, (Beta Yayınları), İstanbul 2001.
- Şenlen Sunay**, Süheyla; İdare Hukukuna Hakim Olan İlkeler Karşısında İspat ve Delil Hususları, (Kazancı Matbaa), İstanbul 1997.

Tezcan, Durmuş/**Erdem**, Mustafa Ruhan/**Sancakdar**, Oğuz/**Önok**, Rifat Murat; İnsan Hakları El Kitabı, 4. Bası, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2011.

Tezcan, Durmuş/**Erdem**, Mustafa Ruhan/**Sancakdar**, Oğuz; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2004.

Tuncer, Selahattin; Vergi Hukuku ve Uygulaması, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003.

Yaltı, Billur; Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Yayınları), İstanbul 2006, (Vergi Yükümlüsünün Hakları).

Makaleler :

Ağar, Serkan; “Âdil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 sayılı Vergi Barışı Yasası”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 59, 2005, s. 327-358).

Akbal, Mehmet; “Medeni Yargılama Hukukunda Adli Yardım”, (Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S.93, 2011, s. 147-173).

Akıncı, Müslüm; “İdari Yargıda Duruşma”, (Terazi Aylık Hukuk Dergisi, Yıl:5, S:49, 2010), s.127-144, (Duruşma).

Akkan, Mine; “Medenî Usûl Hukukunda Etkin Hukuki Koruma”, (MİHDER, Y. 2007/1, s. 29-68), (Etkin Hukuki Koruma).

Akkaya, Mustafa; “Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Mualla Öncel Armağanı, C.I, Ankara 2009, s. 339-347), (Haksız Çıkma Zammı).

Akkaya, Mustafa; “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, (Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi, S.1-4, C.XLVI, 1997, S.185-208), (Vergi Sorumlusu).

Akyol Aslan, Leyla; “Anayasa Mahkemesinin 14.01.2010 Tarihli Kararı Çerçevesinde Yargı Harçlarına İlişkin Bazı Sorunlar ve Güncel Gelişmeler”, (Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, S.1, C.I, 2011, s. 32–52).

- Arıkan**, Zeynep/**Yurtsever**, Hatice; “Türkiye’de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları I, (Yaklaşım, Y. 12, S. 136, Nisan 2004, s. 59-64), (Mali Af-1).
- Atalay**, Esra; “Yargısal Temel Haklar”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu’na Armağan, İzmir 1997, s. 437-454).
- Atalay**, Oğuz, “Hukuk Muhakemeleri Kanunu Tasarısı’nda Avukatla Temsil Zorunluluğu Ve Adli Yardım”, (Hukukî Perspektifler Dergisi, Eylül 2006, s. 97-100), (Avukatla Temsil).
- Atalay**, Oğuz; “Medenî Usul Hukukunda Adli Yardım”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1986, (Adli Yardım).
- Aydın**, Mesut; “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü”, (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, S. 61-3, s. 1-37).
- Çağan**, Nami; “Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:1972-73, C.29, S.1-4, s. 111-122).
- Çelebi**, Hüsamettin, “Hak Aramanın Maliyeti”, (ABD 1989, S. 2, s. 257-261).
- Doğru**, Osman; “Siz Hala Yargı Harcı Ödüyor Musunuz?”, (Legal Hukuk Dergisi Kasım 2007, s. 3449-3470), (Yargı Harcı).
- Doğrusöz**, Bumin; “Ödeme Emrine Dava Açanların Haksız Çıkma Tazminatı”, (Yaklaşım Dergisi, Y. 15, S. 179, Kasım 2007, s. 31-32).
- Esendal**, Nihan; “Yabancıların Adli Yardımdan Yararlanması ve Âdil Yargılanma Hakkı”, (Terazi Hukuk Dergisi, S. 31, Mart 2009, s. 179-194).
- Gök**, Özgecan; “Kamu İcra Hukuku’nda Ödeme Emrine Karşı Dava Açma Süresi ve Anayasaya Uygunluğu: Bir Anayasa Mahkemesi Kararının Düşündürdükleri” (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Burhan Ceyhan’a Armağan, C. 12, Özel Sayı, 2010, (Basım Yılı 2012), s. 381-433).

- Gözübüyük**, Şeref; “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, (Amme İdaresi Dergisi, C. II, S. 4, s. 3-20), (Dava Açma Süresi).
- Gül**, Cengiz/**Birtek**, Fatih; “Hak Arama Hürriyeti ve Türk Pozitif Hukukunda Yargı Yolu Kapalı İşlemler”, (<http://suchukuku.com/icerik.php?id=66>), (Erişim.21.02.2013).
- Karakoç**, Yusuf; “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 12, Özel Sayı, 2010, Prof. Dr. Burhan CEYHAN Armağanı, İzmir 2012, s. 3-26), (Değerlendirme).
- Karakoç**, Yusuf; Vergi (Hukuku) Alanının Düzenleme, Uygulama ve Yargılama Sorunları”, (23. Türkiye Maliye Sempozyumu “Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi”, 7-11 Mayıs 2008 Belek-ANTALYA, Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Ankara 2009, s. 301-313), (Yargılama Sorunlar).
- Karakoç**, Yusuf; “Yargı Kararlarının Dili ve Gereçesi”, (“Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar - III” Sempozyumu, 7-9 Eylül 2006 İstanbul, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, S. 16, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2007, s. 275-282), (Dil ve Gereçe).
- Karakoç**, Yusuf; “Hukuklaşmayan Bir Alan: Vergi Mevzuatı - Vergi Hukuku”, (“Hukuka Felsefi ve Sosyolojik Bakışlar - II” Sempozyumu, 7-11 Eylül 2004 İstanbul, Bildiriler/4, Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi, S. 14, İstanbul Barosu Yayınları, İstanbul 2005, s.135-141), (Hukuklaşmayan Bir Alan).
- Karakoç**, Yusuf; “Vergi Yargılaması Hukukunda Tanık Beyanının Delil Olması”, (Şükrü POSTACIOĞLU’na Armağan, DEÜ. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No: 81, İzmir 1997, s. 225-293), (Tanık Beyanı).
- Köksal**, Mustafa; “Adlî Yardım (Müzaheretî Adlîye) Kurumunun İdari Yargıda Uygulaması”, (Terazi Hukuk Dergisi, S. 40, Aralık 2009, s. 97-112).
- Pekcanitez**, Hakan; “Hukukî Dinlenilme Hakkı”, (Seyfullah Edis’e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İzmir 2000, s. 753-792),

- Pekcanitez**, Hakan; “Medeni Yargıda Âdil Yargılanma Hakkı”, (İzmir Barosu Dergisi, S. 1997/2, s. 35-55). (Âdil Yargılanma).
- Pınar**, Burak/**Meriç**, Nedim; “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Yargı Harçlarına Bakışı: Yiğit ve Ülger Davaları Işığında Hak Arama Özgürlüğü ve Yargı Harç İlişkisi”, (TBBD, S. 84, Y. 2009, s. 188-211).
- Saban**, Nihal; “Vergi Suçlarında Affi Anayasa ile Sorunsallaştırmak”, (Anayasa. Yargısı Dergisi, Cilt:18, 2001, s. 451-475).
- Şahan**, Özgür; “Haksız Çıkma Zammında Anayasa’ya Aykırılık”, (<http://www.adaletbiz.com/haksiz-cikma-zamminda-anayasaya-aykirlilik-makale,177.html>, Erişim. 13.05.2013).
- Uzun**, Mine; “Hak Arama Özgürlüğünün Anayasal Sınırları Çerçevesinde Anayasa Mahkemesi’nin Haksız Çıkma Zammı Kararı”, (Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, Editör: Billur Yaltı, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuka Genç Yaklaşımlar Konferans Serisi No.2, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2013, s. 33-52).
- Yakar**, Soner; “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Anayasaya Aykırı Bir Zam: Haksız Çıkma Zammı”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 250, Temmuz 2009, s. 186-197).
- Yaltı Soydan**, Billur, “İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Âdil Yargılanma Hakkı - III”, Vergi Sorunları Dergisi, Ekim 2000, S. 145, s.108-129), (Âdil Yargılanma- III).
- Yaltı**, Billur; “Vergi Afları: Devlet (Siyasetten) Unutur, Bilim (Hukuku) Hatırlar”, (Vergi Sorunları Dergisi, Y.34, S.272, Mayıs 2011, s. 7-11), (Vergi Afları).
- Yılmaz**, Ejder, “Hukuk Davaları Bakımından Adalet Hizmetlerinin İyileştirilmesi İhtiyacı ve Yapılması Gerekenler”, (Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Şakir Berki’ye Armağan, C.5, S.1-2, 1996, s. 55-76), (Hukuk Davaları).
- Yılmaz**, Ejder; “İcra İnkâr Tazminatı Açısından Likit Alacak Kavramı”, (Bankacılar Dergisi, S. 67, 2008, s. 85-93).
- Yılmaz**, Ejder; “Yargılama Giderlerinin İşlevi ve Sosyal Hukuk Devleti”, (Ankara Barosu Dergisi, S.2, 1984, s. 200-225). (Yargılama Giderleri).