

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİMDALI

**VERGİ MÜKELLEFINİN SUSMA HAKKINA YÖNELİK
İHLALLER BAKIMINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE
BİREYSEL BAŞVURU HAKKI**

Yüksek Lisans Tezi

ZEYNEP NİHAN ALADAĞ

İstanbul, 2014

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİMDALI

**VERGİ MÜKELLEFINİN SUSMA HAKKINA YÖNELİK
İHLALLER BAKIMINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE
BİREYSEL BAŞVURU HAKKI**

Yüksek Lisans Tezi

ZEYNEP NİHAN ALADAĞ

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Yusuf YAŞAR

İstanbul, 2014



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

HUKUK Anabilim Dalı KAMU HUKUKU Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi ZEYNEP NİHAN ALADAĞ'ın VERGİ MÜKELLEFİNİN SUSMA HAKKINA YÖNELİK İHLALLER BAKIMINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 17.09.2014 tarih ve 2014-33/27 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 02/10/2014

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1. Tez Danışmanı Yrd. Doç. Dr. YUSUF YAŞAR	
2. Jüri Üyesi Doç. Dr. İSA DÖNER	
3. Jüri Üyesi Yrd. Doç. Dr. İSMAİL DURSUN	

GİRİŞ	5
BİRİNCİ BÖLÜM	
BİREYSEL BAŞVURU KAVRAMI TARİHÇESİ VE ULUSLARARASI AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	6
1. BİREYSEL BAŞVURU KAVRAMI VE TERİMİ	6
I. Kavram.....	6
II. Terim.....	9
2. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURUNUN BENZER KANUN YOLLARINDAN AYIRT EDİLMESİ	10
I. Somut Norm Denetimi ve Somut Norm Denetiminin Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolundan Ayırt Edilmesi	11
II. Soyut Norm Denetimi ve Soyut Norm Denetiminin Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolundan Ayırt Edilmesi	14
III. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvuru Yolunun Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolundan Ayırt Edilmesi	15
3. TARİHÇE	17
4. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURUNUN ULUSLARARASI AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	20
I. Alman Hukuku	21
II. İsviçre Hukuku	24
III. İspanyol Hukuku	27

IV. Güney Kore Hukuku	31
İKİNCİ BÖLÜM	
VERGİ HUKUKUNDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKININ TEMELİ.....	34
1. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI	34
I. Bireysel Başvurunun “Hak” Olarak Nitelendirilmesi	34
II. Bireysel Başvuru Hakkının Amacı	36
III. Bireysel Başvuru Hakkının Hukuki Dayanakları	40
1. Anayasa	40
2. İlgili Yasa	41
3. İçtüzük	45
IV. Bireysel Başvurunun Konusu	48
1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Buna Bağlı Türkiye’nin Taraf Olduğu Protokoller Kapsamında Yer Alan Anayasal Temel Hak ve Özgürlükler	48
2. Kamu Gücü İhlali	51
2.VERGİ HUKUKUNDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI.....	53
I. Vergi Hukukunda Bireysel Başvurunun “Hak” Olarak Tanınması	53
II. Vergi Hukukunda Bireysel Başvuru Hakkının Doğması.....	56
1. Mükellefin Temel Hak Ve Özgürlükleri	56

2. Vergi Hukukunda Kamu Gücü İhlali	58
3. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKININ KOŞULLARI	61
I. Özel Koşul “Başvuruculuk Ehliyeti”	61
1. Genel Olarak	61
2. Vergi Hukuku Özneleri Bakımından Başvuruculuk Ehliyeti	66
II. Nesnel Koşul: Güncel ve Kişisel Mağduriyet.....	71
1. Genel Olarak: Mağdurluk Statüsü	71
2. Vergi Hukuku Özneleri Bakımından Mağdurluk Statüsü	74
III. Mekansal Koşul “Başvuru Yollarının Tüketilmesi”	78
1. Genel Olarak	78
2. Vergi Hukuku Özneleri Bakımından	82
IV. Zamansal Koşul “Başvuru Süresi”	91

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA BİREYSEL BAŞVURU HAKKININ KONUSU	95
1. BİREYSEL BAŞVURU HAKKI KONUSU OLARAK MÜKELLEFİN SUSMA HAKKI.....	95
I. Genel Olarak	95
II. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi	96
III. Anayasa	101
IV. Ceza Muhakemesi Kanunu.....	107

2. SUSMA HAKKINA MÜDAHALE: “DEFTER VE BELGELERİ GİZLEME SUÇU” (VUK m. 359/1-b).....	113
I. Genel Olarak	113
II. Suçun Mahiyeti ve Korunan Hukuki Değer.....	116
III. Suçun Unsurları	118
1. Tipiklik.....	118
2. Maddi Unsurlar	125
3. Manevi Unsur	129
4. Hukuka Aykırılık Unsuru	131
IV. Suçun Özel Görünüş Biçimleri.....	133
1. Teşebbüs	133
2. İştirak	135
3. İçtima	137
V. Soruşturma ve Kovuşturma Usulü, Yaptırım	138
SONUÇ.....	140
KAYNAKÇA.....	144

TC
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

VERGİ MÜKELLEFINİN SUSMA HAKKINA YÖNELİK İHLALLER
BAKIMINDAN ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI

ÖZET

Hukuk devleti, kişilere nazaran birçok üstün yetki ile donatılmış idare karşısında kişi temel hak ve özgürlüklerinin güvenceye kavuşturularak korunmasını sağlar. Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının iç hukukumuzda tanınması da bu amaca hizmet eder. Vergi idaresi, vergilendirme yetkisini kullanırken, mükellefin temel hak ve özgürlüklerini ihlal edebilir. Bu çalışmada, vergi mükellefinin Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru hakkı ve bireysel başvuru konusu olarak vergi mükellefinin susma hakkı ele alınmıştır. Vergi incelemesi esnasında, mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmemesi nedeniyle hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılmasının, vergi mükellefinin susma hakkını ihlal edeceği sonucuna ulaşılmıştır. Bu nedenle çalışmanın amacı, defter ve belgeleri gizleme fiilinin suç olarak kabulünün anayasaya aykırılığına dikkat çekmektir.

Çalışmada öncelikle ‘bireysel başvuru’; kavramsal, terminolojik yönleriyle açıklanmış, bireysel başvurunun tarihçesi ve uluslararası hukuktaki modelleri ele alınmıştır. Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru, yasal dayanakları ile ele alındıktan sonra kurum vergi hukuku bakımından irdelenmiştir. Mükellefin bireysel başvuruda bulunabilmesi için taşıması gereken maddi ve usule ilişkin koşullar açıklanmıştır. Son olarak susma hakkı ve ‘defter ve belgeleri gizleme suçu’ anlatılmıştır. Netice itibarıyla mevcut olağan iç hukuk yollarının, yükümlünün susma hakkına bir güvence sağlayamadığı bulgusuna ulaşıldıktan sonra, etkili hukuksal koruma için Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu önerilmiştir.

TC
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

**CONSTITUTIONAL COMPLAINT REGARDING VIOLATIONS ON A
TAXPAYER'S RIGHT TO SILENCE**

ABSTRACT

State of law protects fundamental rights and liberties vis-à-vis administration granting authorization on many aspects compared to persons. A recognition of constitutional complaint procedure is in the scope of this aim. Tax Administration may violate a taxpayer's basic rights and freedoms while exercising its taxation power. In this paper, the right to apply to the Constitutional Court and the right to silence of a taxpayer as a constitutional complaint are examined. During a tax audit, if a taxpayer does not submit its records & documents and this is because liberty binding punishment is inflicted on him/ her, it is claimed that these may violate the right to silence of a taxpayer. Therefore, the main aim of this paper is showing a secretion of records & documents as a crime is against the Constitution.

Firstly in this paper, constitutional complaint is explained regarding its notional and terminological aspects. Then, the history of constitutional complaint and its different models in international law are discussed. After an examination of constitutional complaint's legal basis, this institution is addressed in terms of tax law. Substantive and moral conditions for a taxpayer on an application to constitutional complaint are clarified. Finally, the right to silence and a secretion of records & documents as a crime are presented. Consequently, it is concluded that existing domestic remedies on the right to silence does not provide a taxpayer with an assurance. This is because, constitutional complaint is suggested for an effective protection.

KISALTMALAR

AIHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AIHS	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AY	Anayasa
AYM	Anayasa Mahkemesi
C.	Cilt
CD	Ceza Dairesi
CMK	Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	Daire
Dü.	Düzenleyen
Dş.	Danıştay
DVDDGK	Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
FAAY	Federal Alman Anayasası
FAAYM	Federal Alman Anayasa Mahkemesi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HMK	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	Madde
s.	Sayfa
S.	Sayı
TCK	Türk Ceza Kanunu
TDK	Türk Dil Kurumu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Y.	Yargıtay
YCGK	Yargıtay Ceza Genel Kurulu

GİRİŞ

'Bireysel başvuru' yolu 2010 tarihli Anayasa değişikliği mevzuatımıza girmiştir. Bireysel başvurunun mevzuatımıza girmesi ile Anayasa ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin ortak koruma alanında bulunan haklara yönelik ihlaller bakımından, kişilere Anayasa Mahkemesi'ne doğrudan başvuruda bulunma imkânı tanınmıştır.

Devletin 'kamu gücü' nü haiz organları tarafından gerçekleştirilen, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yönelmiş herhangi bir ihlal 'bireysel başvuru yolu' sayesinde iç hukukta çözümlenebilir. Bu durum ülkemiz aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvuruların sayısını azaltacağı gibi, insan haklarına saygılı devlet olma idealine Türkiye'yi bir adım daha yaklaştıracaktır.

Bireysel başvurunun, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde tanınan anayasal haklar bakımından mümkün olması, iç hukukumuzda bir uluslararası sözleşmenin tıpkı iç hukuk metni gibi uygulanması sonucunu doğuracaktır. Böylece Anayasa Mahkemesi yasaların anayasaya aykırılığını denetleyen bir denetim mercii olmanın yanında ayrıca 'temel hak ve özgürlüklerin koruyucusu olma' vasfını da kazanmıştır.

Şüphesiz ki Anayasa ile herkese tanınan bireysel başvuru hakkı, vergi hukuku özneleri bakımından da, temel haklarının korunması noktasında büyük önem taşır.

Vergi Usul Hukukumuzda, inceleme esnasında mükellefin defter ve belgelerini ibrazdan kaçınması hali, hürriyeti bağlayıcı cezayı öngören bir suç şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye dayanılarak mükellef hakkında verilecek cezaların, vergi mükellefinin 'susma hakkı' na yönelik bir temel hak ihlali teşkil edip etmediği ve bu kapsamda mükellefin bireysel başvuruda bulunup bulunamayacağı sorularına çalışmada cevap aranmıştır.

Çalışmada öncelikle ‘bireysel başvuru’ kavramı ve terimi açıklanmış, kurumun benzer hukuk yolları ile ayrılan yönlerine dikkat çekilerek içerik aydınlatılmaya çalışılmıştır. Tarihçe ve karşılaştırmalı hukuktaki durum ele alınmıştır. İkinci bölümde ‘bireysel başvuru’ kurumu yasal dayanakları ele alındıktan sonra vergi hukuku bakımından durum irdelenmiş ve mükellefin bireysel başvuruda bulunabilmesi için taşınması gereken maddi ve usule ilişkin koşullar irdelenmeye çalışılmıştır. Son olarak üçüncü bölümde susma hakkı ve ‘defter ve belgeleri gizleme suçu’ anlatılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BİREYSEL BAŞVURU KAVRAMI TARİHÇESİ VE ULUSLARARASI AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. BİREYSEL BAŞVURU KAVRAMI VE TERİMİ

Bireysel başvurunun içeriğinin aydınlatılabilmesi için bu ifadenin kavramsal ve terminolojik karşılıklarının açıklanmasında fayda görülmüştür.

I. Kavram

İnsan hakları ifadesi, kavramsal olarak tam bir karşılık bulamamakla beraber, sözcük anlamı itibariyle ‘kişinin sırf insan olduğu için sahip olduğu hakları’ karşılamaktadır.¹

Günümüzde anayasa mahkemeleri hem dengeleyici hem de yenileştirici bir işlev görür. Bu bağlamda anayasa mahkemelerinin işlevi iki ana aksta belirginleşmektedir. Anayasa mahkemelerinin anayasal dengelerin sürdürülmesi biçiminde ortaya çıkan işlevi ‘hakemlik’ olarak

¹ Oktay UYGUN, “İnsan Hakları Kuramı” İnsan Hakları, İstanbul: YK Yayıncılık, 2000, s.13.

adlandırılırken, hak ve özgürlüklerin korunması biçiminde ortaya çıkan işlevi ‘bekçilik’ olarak adlandırılmaktadır.²

Temel hak ve özgürlükler bağlamında anayasaya uygunluk denetiminin bir sonucu olarak, anayasa mahkemelerinin işlevlerinde ortaya çıkan bir değişimle bireysel başvuru yolu, anayasa mahkemelerinin görev alanına girmiştir.³

Bireysel başvuru yolu, kamu gücünü haiz devlet organlarının kişilerin temel hak ve özgürlüklerine yönelmiş muhtemel ihlallerine karşı, kişilere bu haklarını yargı yoluyla koruma olanağı tanıdığından hukuk devletinin ve “*yurttaşların anayasal korumalarının*”⁴ modern ve işlevsel bir aracı olarak ifade edilmektedir.⁵

Anayasa’nın⁶ ‘bireysel başvuru yolu’ olarak adlandırdığı kurum, “*Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden AİHS ve buna ek Türkiye’nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla bireylerin Anayasa Mahkemesine*” (AY md.148/3) başvurmasını mümkün kılmaktadır. Anayasa Mahkemesi’nin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun’da (Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu)⁷ bu tanımı yinelemektedir.

Bireysel başvuru yolu ile doğrudan ya da dolaylı olarak dava edilen bir yasa normu, diğer anayasa kurallarına uygunluk bakımından

² Ö. İbrahim KABOĞLU, **Özgürlükler Hukuku**, İstanbul: İmge Yayınevi, 2002, s.178.

³ Özcan ÖZBEY, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı**, İstanbul: Vedat Yayıncılık, 2012, s.75.

⁴ Rudolf MELLİNGHOF , “Federal Almanya Cumhuriyetinde Anayasa Şikâyeti”, **Anayasa Yargısı**, C.26, 2009, s.32.

⁵ Ece GÖZTEPE, “Türkiye’de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikâyeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:95, 2011, s.17.

⁶ 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Resmi Gazete Tarih: 09.11.1982, Resmi Gazete Sayı: 17863

⁷ 6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarih: 03.04.2011, Resmi Gazete Sayı: 27894.

değil, sadece bu normla zedelendiği iddia olunan temel hak ve özgürlük bakımından denetlenir.⁸

Bireysel başvuru, temel hak ve özgürlükleri kamu gücü tarafından ihlal edilen bireylerin açabileceği bir dava türü ve fakat ikincil, yardımcı nitelikteki olağanüstü bir hukuki çaredir.⁹ Bireysel başvuru “*temel hak ve özgürlükleri yasama, yürütme ve yargı organlarının işlemleri tarafından ihlal edilen bireylerin başvurdukları olağanüstü bir kanun yolu olarak*”¹⁰ da tanımlanabilir. Belirtmek gerekir ki doktrinde pek çok yazar bireysel başvurunun bir ‘süper temyiz’ olarak algılanmaması gerektiğini ileri sürmektedir.¹¹

Anayasa ile güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükleri ihlal eden bir yasa soyut veya somut norm denetimi ile iptal edilebilir. Aynı şekilde temel hak ve özgürlükleri ihlal eden bir idari işlem veya eylem yargı organları tarafından iptal edilebilir. Temel hak ve özgürlükleri ihlal eden yargı kararları ise nihai olarak istinaf, temyiz gibi kanun yolları sayesinde bozulabilirler. Temel hak ve özgürlüklerin bireysel başvuru yolu ile korunması, tüm bu hukuk yollarının bir fayda getirmediği veya bunlara başvurmanın mümkün olmadığı durumlarda kullanılacak son bir hukuki yol, temel hak ve özgürlüklerin hukuk devletinde vazgeçilmezliğinden doğan son bir telafi imkânı olarak değerlendirilebilir.¹²

⁸ ÖZBEY, s.74.

⁹ Öykü Didem AYDIN, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15, S.4, 2011, s.125.

¹⁰ Bahadır KILINÇ, “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru (Anayasa Şikâyeti) Kurumu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2009, s.21; Hakan ATASOY, “Türk Hukukunda Bireysel Başvuru Yolu”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, S.9, Ankara: Matus Basımevi, 2012, s.73.

¹¹ Korkut KANADOĞLU, “Anayasa Şikâyeti”, **Bireysel Başvuru “Anayasa Şikâyeti”**, Düzenleyen: Musa SAĞLAM, Ankara: HUKAB Yayınları, 2011, s.110; Yahya ZABUNOĞLU, “Bireysel Başvuru Yolunun Açılması: Türkiye’de Yargı Kollarının Ayrılmasından Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Bireysel Başvuru “Anayasa Şikâyeti”**, Düzenleyen: Musa SAĞLAM, Ankara: HUKAB Yayınları, 2011, s.121; ÖZBEY, s.72.

¹² Öykü Didem AYDIN, s.126.

II. Terim

Birey kelimesi Türk Dil Kurumu sözlüğünde ‘toplumları oluşturan ve düşünsel, duygusal, iradeyle ilgili, nitelikleri toplum içinde belirlenen insanların her biri, fert’ olarak tanımlanmıştır.¹³ Başvuru ise TDK’ da ‘müracaat’ olarak tanımlanmıştır. Çalışmanın ilgili bölümlerinde görüleceği üzere özel hukuk tüzel kişileri, dernekler, siyasi partiler ve bunlar gibi kişi grupları bireysel başvuru hakkının öznesi olabilmektedir. Dolayısıyla ferdi anlamına gelen ‘bireysel’ ifadesinin sözü geçen özneleri kapsamaması nedeniyle daraltıcı bir kullanım olduğu söylenebilir.¹⁴

Öte yandan ‘şikâyet’ TDK sözlüğünde ‘yakınılan’, ‘sızlanılan’ anlamına gelmektedir.¹⁵ ‘Şikâyet’ terimi olumsuz bir izlenim vermektedir, buna karşın ‘başvuru’ teriminin daha objektif olduğu söylenebilir.¹⁶

Doktrinde ‘bireysel başvuru’ terimi yerine Alman anayasa öğretisini izleyenlerin dilimize kazandırdığı ‘anayasa şikâyeti’ terimi tercih edilmektedir.¹⁷ Sadece doktrinde değil, bireysel başvuruyu içeren 07.05.2010 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun¹⁸ ile yapılan anayasa değişikliğine kadar bazı resmi kurumların da ‘anayasa şikâyeti’ terimini kullandığı görülmektedir. Öte yandan Türkiye’de herhangi bir pozitif metinde böyle bir kavram kullanılmamaktadır.¹⁹

¹³ www.tdk.gov.tr (12.03.2014).

¹⁴ Tolga ŞİRİN, **Türkiye’de Anayasa Şikâyeti (Bireysel Başvuru)**, İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2013, s.9.

¹⁵ **Türk Dil Kurumu Sözlüğü (TDK)**, “Şikâyet”, Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr> (10.05.2013).

¹⁶ KILINÇ, s.22.

¹⁷ KILINÇ, s.21.

¹⁸ 5982 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarih: 07.05.2010, Resmi Gazete Sayı: 27580.

¹⁹ Anayasa Mahkemesi tarafından hükümet, TBMM Başkanı ve Ana muhalefet Partisi başkanlarına sunduğu değişiklik tasarısında düzenleme “Herkes, Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi kapsamındaki anayasal hak ve özgürlüklerinden birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla ve kanun yollarının tüketilmiş olması koşulu ile Anayasa

Bireysel başvuru ifadesi, Alman anayasa yargısındaki “*Verfassungsbeschwerde*”²⁰, İspanya anayasa yargısındaki “*Resurco de amparo*”²¹, Güney Kore sistemine ilişkin İngilizce kaynaklarda “*Constitutional complaint*”²² Fransız anayasa yargısındaki “*Requete individuelle*”²³ teriminin Türkçe karşılığıdır.

Bireysel başvuruda Türkiye için bir model olan Federal Alman Anayasası’nda (FAAY)²⁴ anayasa şikâyetinin, bireysel anayasa şikâyeti ve komünal anayasa şikâyeti olmak üzere iki türü vardır. Dolayısıyla Türk bireysel başvuru modeline örnek olan modeli ifade etmek için bireysel anayasa şikâyeti terimini kullanmak gerekmektedir.²⁵

Türk Hukuku açısından ‘şikâyet’ kavramının cezai bir yaptırım talebini akla getirmesi; başvuruya nazaran daha dar bir içeriğe sahip olması, bireyden çok kamu adına savcılığın soruşturmayı yürütmesi karşısında, daha kapsayıcı bir anlama sahip olması nedeniyle, ‘Bireysel Başvuru’ terimi bu kurumu daha iyi ifade etmektedir.²⁶

‘Anayasa şikâyeti’ ve ‘bireysel başvuru’ şeklinde, doktrin ve uygulamada birbirinin yerine kullanılan bu iki terimden çalışmada ‘bireysel başvuru’ kullanılacaktır.

2. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURUNUN BENZER KANUN YOLLARINDAN AYIRT EDİLMESİ

Anayasa Mahkemesine (AYM) başvurma usulüne göre, kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetiminin üç değişik yolu vardır.

Mahkemesi’ne başvurabilir. Anayasa şikâyeti ile ilgili başvurunun görüşülebilirliği, ön inceleme ve komisyonun kuruluş ve yetkileri, daire kararlarına ilişkin esas ve usuller, kanunla düzenlenir” şeklindedir, ŞİRİN, s.7.

²⁰ KILINÇ, s.22.

²¹ Maria Emilia Casas BAAMONDE, “Amparo Başvurusu”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C.26, 2009, s.101.

²² ÖZBEY, s.120.

²³ KILINÇ, s.22.

²⁴ Philip KUNIG, “Türkiye İçin Bir Örnek: Federal Almanya’da Bireysel Başvuru”, **Bireysel Başvuru Anayasa Şikâyeti**, Düzenleyen: Musa SAĞLAM, Ankara: HUKAB Yayınları, 2011, s.45.

²⁵ KILINÇ, s.22.

²⁶ ÖZBEY, s.71.

Bunlardan ilki anayasanın 152'nci maddesinin birinci fıkrasında düzenlenen 'Somut Norm Denetimi', ikincisi anayasanın 150'nci maddesinde düzenlenen 'Soyut Norm Denetimi' ve anayasanın 148'inci maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenen 'Bireylerin Başvurusu Üzerine Denetim (Bireysel Başvuru Yolu)'dur.²⁷

Çalışmada ele alınan 'Bireysel Başvuru Yolunun' benzer yargısal denetim yolları ile karşılaştırılması ve ayrıldığı noktaların ortaya konması bireysel başvuru yolunun kapsamını geniş ölçüde aydınlatacaktır.

I. Somut Norm Denetimi ve Somut Norm Denetiminin Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolundan Ayırt Edilmesi

Anayasanın somut norm denetimini düzenleyen 152'nci maddesinin ilk fıkrası:

“Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun ya da kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır” şeklindedir.

'Somut Norm Denetimi', 'Anayasaya Aykırılık İtirazı' veya 'Def'i Yolu'; bir mahkemede görülmekte olan bir davanın karara bağlanmasının, o davada kullanılacak hukuk normunun anayasaya uygun olup olmamasına bağlı olması halinde yapılan²⁸ *a posteriori*²⁹ (ortaya çıkmasından sonra yapılan) bir denetimdir. Bireysel başvuru yolu somut

²⁷ Kemal GÖZLER, **Anayasa Hukukuna Giriş**, 18.B, Bursa: Ekin Yayınevi, 2011, s.156.

²⁸ GÖZLER, s.157.

²⁹ “*A posteriori denetim yürürlüğe konulmuş bulunan normlar üzerinde yapılan denetimdir.*” Ö. İbrahim KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, 8.B, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2012, s.333.

norm denetimine benziyor ise de her iki denetim yolu birbirinden farklıdır.³⁰

Somut norm denetimi sırasında denetlenen normun anayasaya aykırılığı söz konusu olmayabilir. Ancak o normun uygulanmasında bir sorun olabilir. Şayet söz konusu norm anayasanın üstünlüğüne ve bağlayıcılığına aykırı bir anlamda uygulanmışsa ve bu anlamıyla bir temel hak ve özgürlük ihlal edilmişse, o zaman bireysel başvuru devreye girmektedir. Bireysel başvurunun asıl işlevi de budur.³¹

Anayasanın ilgili hükümleri dikkate alındığında Anayasa Mahkemesi'nin somut norm denetimi yapabilmesi için; bakılmakta olan bir davanın varlığı, bu davaya bakmakta olan merciin bir mahkeme vasfını taşıması, somut norm denetimine konu olacak kanun veya kanun hükmünde kararname hükmünün o davada uygulanacak norm olması gerekir. Ayrıca davayı görmekte olan mahkemenin söz konusu hükmün anayasaya aykırılığına resen kanaat getirmesi veya taraflardan birinin ileri sürdüğü anayasaya aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varması gerekmektedir.³²

Somut norm denetimi diğer bir ifadeyle itiraz yoluna başvurabilmek için kanunda gösterilen şekle uygun olarak açılmış bakılmakta olan bir davanın mevcut olması gerekir.³³ Bu denetim yolunda Anayasa Mahkemesi dışındaki bir başka mahkeme, görmekte olduğu bir davada, resen veya taraflardan birinin isteği üzerine, bu davada uygulanacak kanun hükmünün anayasaya aykırı olduğu kanısına varırsa, bu sorunu bir “ön sorun” olarak kabul eder; davayı o aşamada durdurur ve bu sorunun çözümü için Anayasa Mahkemesi'ne başvurur.³⁴ Oysa bireysel başvuru yolu tali niteliktedir. Bireysel başvuru temel hakların

³⁰ KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, s.344.

³¹ Fazıl SAĞLAM, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru”, **TBB Paneli**, Ankara: TBB Yayınları, 2011, s.61.

³² ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, Ankara: Yetkin Yayıncılık, s.414.

³³ GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, 16.B, Ankara: Turhan Kitabevi, s.287.

³⁴ GÖZLER, s.157.

ihlalini önlemede en son gündeme gelen hukuki çaredir. Olağan yasa yollarında yapılan incelemeye rağmen temel hak ve özgürlüklere yönelik iddia olunan ihlal ve sonuçları giderilmemişse, ancak ondan sonra ilgili kanuni koşulları taşıyan başvuruların Anayasa Mahkemesi önüne getirilmesi kabul edilebilir.³⁵

Somut norm denetimi yoluna ilk derece mahkemesi başvurabileceği gibi temyiz mercii de başvurabilir.³⁶ Bireysel başvuru yoluna ise temel hak veya özgürlüklerinden biri kamu gücü tarafından ihlal edilen gerçek ya da tüzel kişi başvurabilir.³⁷ Birincisinde yurttaşların dolaylı olarak, ikincisinde ise doğrudan başvuru yaparak Anayasa Mahkemesi'ni harekete geçirmesi söz konusudur.³⁸

Somut norm denetimde görülmekte olan dava sebebiyle uygulanacak kanun veya kanun hükmünde kararnamenin³⁹ anayasaya aykırı olup olmadığı denetlenir, oysa bireysel başvuru kural olarak kamu gücü işlemlerine karşı yapılır.⁴⁰ Bireysel başvuru mekanizmasıyla korunan temel hak ve özgürlüklerin ihlali kamu gücü tarafından gerçekleştirilmiş olmalıdır. Kamu gücünden kasıt en başta yasama, yürütme ve yargı organları⁴¹ ve bu organlara tabi olan mercilerdir. Bireysel başvuru Türkiye Cumhuriyetine ait olan veya Türkiye Cumhuriyeti adına kullanılan kamu gücünün icrai ya da ihmali bir eylemine ya da işlemine karşı yapılacaktır.⁴² Ancak Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun ilgili maddesi gereğince yasama işlemleri ve idarenin düzenleyici işlemleri bireysel başvuru konusu yapılamaz.

³⁵ KILINÇ, s.25.

³⁶ GÖZÜBÜYÜK, s.287.

³⁷ Osman DOĞRU, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Rehberi**, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013, s.99.

³⁸ KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, s.344.

³⁹ ÖZBUDUN, s.418.

⁴⁰ KILINÇ, s.24.

⁴¹ Ece GÖZTEPE, **Anayasa Şikâyeti**, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 1998, s.22.

⁴² ÖZBEY, s.83.

II. Soyut Norm Denetimi ve Soyut Norm Denetiminin Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolundan Ayırt Edilmesi

Anayasa'nın soyut norm denetimini düzenleyen 150'nci maddesi:

“Kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin, Türkiye Büyük Millet Meclisi içtüzüğünün veya bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı, Cumhurbaşkanına, İktidar ve Ana Muhalefet Partisi Meclis Grupları ile Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tam sayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir” şeklindedir.

‘Soyut Norm Denetimi’ diğer adıyla ‘İptal Davası’ anayasada belirtilen bazı organların bir kanun aleyhinde Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesinde dava açmalarıyla gerçekleştirilen denetimdir.⁴³ Anayasaya aykırılık denetimi herhangi bir dava ile ilgili olmaksızın, soyut olarak gerçekleştirildiği için bu yola ‘soyut norm denetimi’ denmektedir.⁴⁴

Soyut norm denetimi bireysel başvuru yolundan dava açma yetkisi noktasında ayrılır. Anayasa açılan iptal davasının ‘öz yönünden’ ya da ‘biçim yönünden’⁴⁵ olmasına göre dava açma yetkisini cumhurbaşkanı, iktidar ve ana muhalefet partisi meclis grupları veya Türkiye Büyük Millet Meclisi üyelerinin beşte biri⁴⁶ olarak sınırlamıştır. Oysa Anayasa'nın 148'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre herkes anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) kapsamındaki herhangi birinin ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

⁴³ ÖZBUDUN, s.410.

⁴⁴ GÖZLER, s.157.

⁴⁵ GÖZÜBÜYÜK, s.286.

⁴⁶ KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, s.340.

Soyut norm denetiminde kanunun uygulandığı maddi bir olay yoktur.⁴⁷ Oysa bireysel başvuru yolunda bu mekanizma ile korunan temel hak ve özgürlüklere yönelik bir kamu gücü ihlali aranır.

Soyut norm denetimin konusu bir kanuna ilişkin anayasaya aykırılık iddiasıdır.⁴⁸ Bireysel başvuru yolunda ise yasama işlemleri denetim dışı bırakılmıştır.

Soyut norm denetimi herkes için geçerli bir iptal kararı ile sonuçlanır.⁴⁹ Bireysel başvuru yolunda ise mahkeme başvurusunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine⁵⁰ ilişkin tarafları bağlayıcı⁵¹ nitelikte kararlar verir.

III. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Başvuru Yolunun Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolundan Ayırt Edilmesi

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ‘Bireysel Başvurular’ başlıklı 34’üncü maddesi:

“Mahkeme, Sözleşmede ya da onun Protokollerinde düzenlenen hakların Yüksek Sözleşmecî Taraflardan birisince gerçekleştirilen bir ihlalin mağduru olduğunu iddia eden herhangi bir kişiden, hükümetlerdışı örgütten ya da birey grubundan gelen başvuruları kabul edebilir. Yüksek Sözleşmecî taraflar bu hakkın etkin bir biçimde kullanılmasını herhangi bir şekilde engellemeyi taahhüt ederler”⁵² şeklindedir.

AİHM’ye bireysel başvuru yolu temel hak ve özgürlüklerin korunması amacıyla kurulmuş bir uluslararası hukuk mekanizmasıdır.

⁴⁷ GÖZLER, s.156

⁴⁸ GÖZÜBÜYÜK, s.285.

⁴⁹ ÖZBUDUN, s.413.

⁵⁰ DOĞRU, s.90.

⁵¹ ÖZBUDUN, s.413.

⁵² M. Semih GEMALMAZ, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukuku Belgeleri**, 1.C, 2.B, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2011, s.19.

Oysa ‘Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru’ yolu iç hukuk mekanizmasıdır.

AİHM’ye bireysel başvuru sözleşmeye taraf devlet aleyhine yapılır. Yani, ihtilaf, bir kamu görevlisine veya kamu makamına değil doğrudan devlete yöneltilir.⁵³ Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru ‘kamu gücü’ nün icrai ya da ihmali bir eylemine ya da işlemine karşı yapılır.⁵⁴

AİHM’ye bireysel başvuru konusu edilebilecek haklar yukarıda yer alan AİHS’in 34’üncü maddesi gereğince sözleşme ya da onun protokollerinde düzenlenen haklardır. Oysa Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru konusu yapılabilecek haklar Anayasa’nın 148’inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kişinin Anayasa’da güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden AİHS kapsamındaki herhangi biri olarak sınırlandırılmıştır.

AİHM’ye bireysel başvurularda gerçek kişiler (birey), hükümet dışı her kuruluş veya kişi grupları mahkemeye başvurabilir.⁵⁵ Bireylerin AİHM’ye başvurabilmesi, taraf devletin bireysel başvuru konusunda AİHM’nin yetkisini kabul etmiş bulunmasına bağlı değildir.⁵⁶ Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda ise başvuru hakkı sahibi anayasanın 148’inci maddesinin üçüncü fıkrasında ‘herkes’ olarak düzenlenmiştir.

‘Herkes’ ifadesi, temel hak ve özgürlüklere sahip olan tüm insanları kapsamaktadır.⁵⁷ Tüzel kişilerin Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunma hakkına ilişkin özel hukuk tüzel kişileri ve kamu hukuku tüzel kişileri ayrımı yapılmalıdır. Kural olarak kamu hukuku

⁵³ M. Semih GEMALMAZ, **Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş**, 1.C, 8.B, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013, s.61.

⁵⁴ Öykü Didem AYDIN, s.136.

⁵⁵ Feyyaz GÖLCÜKLÜ/ A. Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 13.B, Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, s.45.

⁵⁶ Fatih KARAOSMANOĞLU, **İnsan Hakları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.171.

⁵⁷ Ebru KARAMAN, “Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu”, **Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi**, İstanbul, 2013, s. 108.

tüzel kişileri kamu gücünün taşıyıcısı oldukları için, bireysel başvuruda taraf ehliyetine sahip değildir.⁵⁸

AİHS 35'inci maddesinin birinci fıkrasına göre; sözleşmede yer alan anayasal hakların ihlalleri nedeniyle bireysel başvuru, iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra ve kesin karardan itibaren altı aylık süre içinde yapılmalıdır. İç hukuk yollarının tüketilmiş sayılması için, kişilerin kanunlarca tanınan üst yargı organlarına başvurmuş olması, kararın düzeltilmesini istemiş bulunması ve kararın, tüm bu yolların tüketilmesinin ardından kesinleşmesi gerekir.⁵⁹ Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu da ikincil nitelikte bir kanun yoludur⁶⁰, olağan yasa yollarının tüketilmesinden sonra başvurulacak en son hukuki çaredir.⁶¹

3. TARİHÇE

Türkiye'de Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolunun tanınmasıyla ilgili ilk tartışmalar, 1961 Anayasası taslağının görüşmeleriyle başlamıştır.⁶²

1961 Anayasası'nın getirdiği temel hak ve özgürlükler rejimi, kişileri devlete karşı korumanın yanı sıra kişilere kendini geliştirme ve gerçekleştirme olanağı da sağlayan özgürlükçü bir yaklaşımın sonucudur. Temel haklara müdahalenin sınırının anayasada hakkın özü ile ifade bulması, anayasa yargısının denetim işlevini görürken temel haklar alanında korumacı bir yaklaşım sergilemesine sebep olmuştur.⁶³

Bireysel başvurunun 1961 Anayasası çerçevesinde kabulünün mümkün olduğunu ileri süren ilk kişi Tahsin Bekir BALTA olmuştur. BALTA, 1961 Anayasası'nın mecliste kabulünden kısa bir süre sonra,

⁵⁸ KARAMAN, s.110.

⁵⁹ KARAOSMANOĞLU, s.173.

⁶⁰ KILINÇ, s.24.

⁶¹ KILINÇ, s.25.

⁶² KARAMAN, s.97.

⁶³ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.126.

Almanya’da anayasa yargısı konusunda düzenlenen sempozyumda sunmuş olduğu bir tebliğde, yeni anayasanın bireysel başvurunun kabul edilmesine olanak tanıdığını belirterek, bunu da 1961 Anayasası’nın 136’ncı maddesinin birinci fıkrasında yer alan “*Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyiş ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir*” hükmü ile Anayasa Mahkemesi’nin anayasa ile verilen diğer görevleri yerine getireceği hükmüne dayandırmıştır.⁶⁴

1961 Anayasası, organ davasını tanıyarak hukuk düzenini koruma işlevini kısmen gerçekleştirmişse de bunu çok sınırlı tutarak temel hakkın taşıyıcıları olan kişilere kadar genişletmemiştir.⁶⁵ Her vatandaşın kendisini ilgilendirmese de Anayasa’ya aykırı gördüğü bir kanunun iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvurma hakkı tartışılmış; ancak bu fikir kabul görmemiştir.⁶⁶

“1961 Anayasasının hazırlık süreci incelendiğinde, Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvurunun Temsilciler Meclisinde tartışıldığı görülmektedir. Ancak bu tartışma anayasa şikâyeti bağlamında değil actio popularis bağlamında sürdürülmüştür. S.BATUR’un temel hak ve özgürlüklerin asıl sujesinin kişiler olmasına rağmen, taslak metnin AYM’ nin kapısını kişilere kapatmış olduğu eleştirileri karşısında, “bu dava türünün (actio popularis) eskimiş bir yöntem olduğu”, “dava hastası kişilerin reklam amacıyla bu dava hakkını kötüye kullanacağı ve AYM’ nin gereksiz yere meşgul edileceği” savunulmuştur. Necip BİLGE’nin actio popularis kadar geniş bir dava türü yerine başvuru hakkının hukuki menfaati olanlarla sınırlanması (anayasa şikâyeti) yönündeki önerisi ise, somut norm denetimi yolunun bu amaca yönelik yeterli bir araç olduğu gerekçesiyle kabul görmemiştir.”⁶⁷

⁶⁴ ÖZBEY, s.92.

⁶⁵ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.125.

⁶⁶ KARAMAN, s.97.

⁶⁷ ŞİRİN, s.54.

1982 Anayasası dikkate alındığında ise gerek soyut ve somut norm denetiminin sınırlandırılması, gerekse organ davasının kaldırılarak bazı düzenleyici işlemlerin anayasal yargı denetiminin alanından çıkarılarak, artık anayasa yargısının özellikle temel hak ve özgürlüklere yönelik koruma alanının genişletilmesinden değil, hukuk düzeninin korunması işlevinin bile alabildiğine kısıtlanmasından söz edilebilecektir.⁶⁸

1982 Anayasası döneminden 2010' a kadar 16 anayasa değişikliği yapılmış tüm bu değişiklik süreçlerinde siyasi partilerce anayasa taslak ve önerileri hazırlanmış ancak söz konusu metinlerde bireysel başvuru yoluna yer verilmemiştir. Öğretide yazarlarca desteklenen bu müessesenin pratikte kabul görmesi ve ele alınması 2000'li yıllara yaklaşırken gerçekleşmiştir.⁶⁹

Bireysel başvurunun kabulü konusunda 1998 ve 2003 yıllarında Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği tarafından çeşitli akademisyenlere hazırlatılan iki çalışma önem arz etmektedir. 1998 tarihli 'Yargılama Düzeninde Kalite' ve 2003 tarihli 'Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Adil Yargılanma İlkesi Işığında Hukuk Devleti ve Yargı Reformu' başlıklı çalışmalarda Anayasa Mahkemesi'nin üye sayısının artırılarak en az iki dairesel olacak şekilde yeniden örgütlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca bu örgütlenmeye paralel olarak da bireysel başvuru kurumunun kabul edilmesi gerektiğine değinilmiştir.⁷⁰

Son yıllarda yapılan anayasa tartışmalarında da bireysel başvuru gündeme gelmiştir. Nitekim Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin 'Anayasa 2000' isimli önerisinde temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlali halinde bireylerin başvurabileceği ikincil nitelikte bir bireysel başvuru yer almıştır.⁷¹

⁶⁸ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.127.

⁶⁹ ŞİRİN, s.54.

⁷⁰ ÖZBEY, s.93.

⁷¹ KILINÇ, s.44.

Bireysel başvurunun Türkiye'deki tarihi gelişiminde 2003 yılında Anayasa Mahkemesi'nin bizzat hazırladığı 'Anayasa Mahkemesi'nin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Anayasa Değişiklik Taslağı' önem arz eder. Söz konusu taslakta, başvuru konusu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) içeriği ile sınırlanmıştır. AYM'nin taslağı Venedik Komisyonuna ve Türkiye Büyük Millet Meclisine (TBMM) sunulmuş ve metin üzerinde değerlendirmeler yapılarak bunlara dayalı olan ve şuan yürürlükte bulunan metin hazırlanmıştır.⁷²

4. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURUNUN ULUSLARARASI AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

2010 yılı anayasa değişikliği ile hukukumuza giren 'Bireysel Başvuru Yolu'nu günümüzde kırktan fazla ülke, anayasaları ile tanımıştır. Bu yolu tanıyan yabancı hukuk sistemlerinin başında Alman hukuku gelmekle beraber Alman hukuk sistemine benzer nitelik taşıyan Avusturya, İsviçre ve Belçika hukukları da çeşitli farklılıklar ile bireysel başvuruya iç hukuklarında yer vermişlerdir. İspanya hukuk ailesine tabi olduğu kabul edilen Meksika, İspanya, Arjantin, Brezilya, Kolombiya ve diğer Latin Amerika ülkeleri de bireylerin insan haklarına yönelik ihlalleri doğrudan Anayasa Mahkemesi önüne götürebilmelerini sağlayan bu yolu kabul etmişlerdir. Rusya, Macaristan, Hırvatistan, Polonya, Slovenya, Çek Cumhuriyeti gibi doğu Avrupa ülkeleri ve Güney Kore de bireysel başvuruyu uygulamaktadır. *Anglo - Amerikan* hukukunda bireysel başvuru kurumunun bulunmadığını belirtmek gerekir.⁷³

Görüldüğü üzere çok sayıda örneği bulunan bireysel başvuru yolunu her ülke için ayrı incelemek çalışmanın kapsamını amaca aykırı biçimde genişleteceği için bireysel başvurunun en ünlü örnekleri olan Almanya, İsviçre ve İspanya modelleri irdelenmiştir. *Anglo - Amerikan* örneği bulunmayan bireysel başvurunun Latin Amerika örnekleri,

⁷² ŞİRİN, s.55.

⁷³ Hasan Tahsin FENDOĞLU, "Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı", **Ankara Barosu Dergisi**, S.4, 2013, s.36.

İspanya modeli ile aynı olması nedeniyle çalışmada ele alınmamıştır. Doğu ülkelerindeki örnekler arasında dikkat çeken Güney Kore örneğine çalışmada yer verilmiştir.

I. Alman Hukuku

1849'da Paul Kilisesinde bütün Almanya için ilk kez demokratik bir anayasa kabul edilmiştir. Bu anayasa, bütün Alman vatandaşlarının anayasa ile teminat altına alınan haklarının ihlali halinde İmparatorluk Mahkemesi'ne başvuru hakkı tanımıştır. Ancak yürürlüğe girmemiştir. Şayet Paul Kilisesi Anayasası yürürlüğe girmiş olsaydı bugün anayasa şikâyetinin 164 üncü yılı kutlanıyor olacaktı.⁷⁴

Federal Alman Anayasası (FAAY) oluşturulurken, anayasa şikâyetini sağlam temellere dayandırabilmek için tüm imparatorluk düzeyinde esas alınabilecek bir model olmadığından eyalet düzeyindeki anayasal gelişmeler dikkate alınmış ve 1849 tarihli Paul Kilisesi Anayasası esas alınmak zorunda kalınmıştır.⁷⁵

Günümüzdeki bireysel başvuru yolunun öncüsü olarak niteleyebileceğimiz 1818 *Bavyera* Anayasası ile 'siyasal nitelikli bir anayasa şikâyeti' tanınarak yurttaşlara anayasal haklarından birinin ihlal edildiği gerekçesiyle iki meclisten birine başvurma hakkı verilmiştir. 1919 değişikliği ile *Bavyera'da* oturan yurttaşlara Yüksek Mahkemeye başvurma hakkı tanınmıştır. 1946 *Bavyera* Anayasası'nda mahkeme kararlarına karşı da anayasa şikâyeti kabul edilmiştir.⁷⁶

İlk örneği Paul Kilisesi Anayasası olan anayasa şikâyetinin oluşumu 1871 İmparatorluk Anayasası'na ve *Weimar* Anayasasına, hatta eyalet anayasalarına da nüfuz etmiş ve FAAY' a kadar gelmiştir.⁷⁷ Alman

⁷⁴ MELLİNGHOF, s.31.

⁷⁵ KARAMAN, s.43.

⁷⁶ GÖZTEPE, "Türkiye'de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikâyeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi", s.26.

⁷⁷ KARAMAN, s.43.

hukukunda bireysel başvuru yolu tüm federal devlet için 12.03.1951 yılında kabul edilmiştir.⁷⁸

Federal Alman Anayasa Mahkemesi, anayasa şikâyetini anayasa ile güvence altına alınmış bireysel hakların korunması ve hayata geçirilmesi için düzenlenmiş bir başvuru yolu olarak tanımlamaktadır⁷⁹.

Yürürlükte olan Alman Anayasası'nın 93'üncü maddesinin dördüncü fıkrasının a bendi⁸⁰ uyarınca herkes kamu gücü tarafından ihlal edilen temel haklarından birinin ve Anayasanın 33, 38, 101, 103 ve 104'üncü maddelerinde⁸¹ tanınan haklardan birinin ihlale uğradığı iddiası

⁷⁸ Hakan PEKCANITEZ, "Mukayeseli Hukukta Medeni Yargıda Verilen Kararlara Karşı Anayasa Şikâyeti", **Anayasa Yargısı**, C.12, 1995, s.265.

⁷⁹ MELLİNGHOF, s.33.

⁸⁰ FAAY "Madde 93/4-a " *Federal Anayasa Mahkemesi kamu makamlarınca kendi temel haklarından birinin veya 20'nci maddenin dördüncü fıkrasında, 33, 38, 101, 103 ve 104. maddelerde temin edilmiş haklarından birisinin ihlal edildiğini iddia eden herkesin yaptığı Anayasa şikâyeti konusunda karar verir*" <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylu/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%202009-276.pdf>, (10.05.2013)

⁸¹ FAAY " Madde 33. Yurttaşlık haklarında eşitlik; memurların durumu

(1) Her Alman, her eyalette, yurttaş olarak, eşit hak ve yükümlülüklerle sahiptir.

(2) Her Alman, ehliyet ve mesleki yeteneğine göre, eşit olarak kamu hizmetlerine girme hakkına sahiptir.

(3) Medeni ve siyasal haklardan yararlanma, kamu hizmetlerine alınma, kamu hizmetlerinde kazanılan haklar, ilgilinin dini inancına bağlı değildir. Hiç kimse, bir mezhebin üyesi olduğu veya olmadığı için veya felsefi görüşü yüzünden mağdur edilemez

(4) Egemenlik hak ve yetkilerinin yerine getirilmesi, esas itibarıyla, daimi bir görev olarak idari iş ve sadakat ilişkisinde bulunan kamu görevlilerine bırakılır.

(5) Kamu hizmetleri hukuku, memurluğun gelenek ve âdetlerini göz önüne alınarak düzenlenir ve geliştirilir.

Madde 38. Seçimler

(1) Alman Federal Meclisin milletvekilleri genel, doğrudan, serbest, eşit ve gizli oyla seçilirler. Onlar, bütün halkın temsilcisi olup, kendilerine verilen temsil yetkisi ve talimatlarla bağlı olmayıp yalnız vicdanlarına karşı sorumludurlar.

(2) 18 yaşını bitiren seçme, reşitlik yaşını bitiren seçilme hakkına sahiptir.

(3) Konunun ayrıntıları federal yasayla düzenlenir

Madde 101. İstisnai mahkemelerin kurulması yasağı

(1) İstisnai mahkemeler kurulamaz. Hiç kimse, yasayla tabii olduğu yargıçtan başka bir yargıç önüne çıkarılamaz.

(2) Özel konular için mahkemeler ancak bir yasayla kurulabilir

Madde 103. Sanığın temel hakları

(1) Herkes, mahkemede, yasal usule göre dinlenmek hakkına sahiptir.

(2) Bir eylem, ancak işlenmesinden önce cezası yasayla belirlendiği takdirde cezalandırılabilir.

(3) Hiç kimse, genel ceza yasalarına göre, aynı eylemden dolayı, birden fazla cezalandırılmaz.

Madde 104. Özgürlüklerin kısıtlanmasında hakların güvencesi

(1) Kişinin özgürlüğü, ancak usulüne uygun olarak çıkarılmış bir yasayla ve o yasadaki öngörülen şekillere uymak suretiyle kısıtlanabilir. Tutuklanan kişilere ne ruhi ne de bedeni kötü davranışta bulunulamaz.

ile Federal Anayasa Mahkemesine (FAAYM) bireysel başvuruda bulunabilir.⁸²

Almanya’da tüm kamu gücü işlemlerine karşı yani yasalara ve diğer düzenleyici işlemlere, idari kararlara ve kesinleşmiş tüm mahkeme kararlarına karşı bireysel başvuru yapılabilir.⁸³

Almanya’da bireysel başvuru hakkı temel hakları ihlal edilen ‘herkese’ tanınmıştır.⁸⁴ Bireysel başvuru hakkının gerçek kişiler açısından ne zaman başladığı ve sona erdiği hususunda, Alman öğretisindeki hak ehliyetinin sağ doğmak koşuluyla insanın cenin haliyle beraber başladığı kabulünü esas almak gerekir. Şu halde doğmamış organizmanın temel hak taşıyıcısı olduğu ölçüde bireysel başvuru davasında taraf ehliyetine sahip olduğu söylenebilir. Öte yandan FAAYM’ye göre her ne kadar kişiliğin ölüm ile son bulduğu tartışılmaz ise de; yalnızca “insan onuru” bakımından devletin gözetim yükümlülüğü, diğer bir ifadeyle temel hak koruması ölümden sonra da sürmektedir⁸⁵.

Bireysel başvuruda bulunmak, gerçek kişiler ve tüzel kişiler ayrıca - Türkiye’deki modelden farklı olarak - kendi temel haklarına sahip oldukları takdirde Almanya’da istisna olarak kamu tüzel kişileri de dâhil olmak üzere herkesin hakkıdır. Bu noktada kiliseler ve üniversiteler ön plana çıkmaktadır.⁸⁶

(2) Özgürlüğün kısıtlanmasına ve bunun süresine ancak mahkeme karar verebilir. Mahkeme kararına dayanmayan her çeşit özgür kısıtlanmasında derhal bir mahkeme kararı alınmalıdır. Polis, kendi yetkisine dayanarak, hiç kimseyi, yakaladığı günün bitiminden sonra gözaltında tutamaz. Konunun ayrıntıları yasayla düzenlenir.

(3) Cezalandırılmasını gerektiren bir eylem şüphesiyle geçici olarak yakalanan herkes, en geç yakalanmasını izleyen gün yargıç önüne çıkarılıp yargıç tarafından kendisine yakalanma nedenlerini bildirilir, sorgudan çekilir ve itirazları için kendisine fırsat verilir. Yargıç, ilgiliyi gerekçeli bir tutuklama emriyle tutuklar veya serbest bırakır.

(4) Özgürlüğün kısıtlanması ve süresi konusundaki her mahkeme kararından, tutuklananın ailesi ferdinden birisi veya güvendiği bir kişi derhal haberdar edilir.”

<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/08-ALMANYA%202009-276.pdf>, (16.05.2013).

⁸² KARAMAN, s.48.

⁸³ KILINÇ, s.30.

⁸⁴ KARAMAN, s.48.

⁸⁵ ŞİRİN, s.170.

⁸⁶ KUNIG, s.47.

Almanya’da anayasa şikâyetinin kabul edilebilmesi için başvuru sahibi davaya konu edilen devlet işleminin kendisini şahsen, başvuru anında ve doğrudan etkilediğini ortaya koymak zorundadır.⁸⁷

Anayasa şikâyeti Almanya’da dava konusu işleme ilişkin idari ve yargısal başvuru yollarının tüketilmesinin ardından yapılır. Ancak ikincillik koşulunda ikisi yasal biri içtihatlardan kaynaklanan üç istisna mevcuttur. Bunlar: şikâyetçi açısından ağır ve giderilemez bir zararın doğma olasılığı, anayasa şikâyetinin genel bir öneme sahip olması, kanun yollarının tüketilmesi ihtimalinde dahi sonuç alınmayacağına açık olmasıdır. Bu istisnalar FAAYM tarafından oldukça sınırlı biçimde kullanılmaktadır⁸⁸

Almanya’da anayasa şikâyeti AYM’de açılan dava türleri arasında niceliksel olarak en sık uygulanan başvurudur.⁸⁹ FAAYM’ ye yakın tarihli istatistiklere göre 182.388 başvuru yapılmıştır. Bunlardan 175.900’ü yani %96,44’ü bireysel başvuru; 3.622’si yani %1,99’u iptal ve itiraz başvuruları; sekiz tanesi yani %0,01’ i siyasi parti kapatma; kalanı ise diğer başvuru türleridir.⁹⁰

II. İsviçre Hukuku

İsviçre’de kişilerin kanton idaresine karşı kanton anayasasını ihlal ettiği gerekçesiyle şikâyetlerini ele alan ilk Federal Mahkeme fikri, *Kasimir Pfyffer’in* 1831 tarihli Federal Anayasa taslağında görülür. Burada öngörülen Federal Mahkeme, hukuk ve ceza davalarında temyiz mahkemesi görevinin yanında, kişilerin bireysel şikâyetleri hakkında yargılama yapan ve 20’inci Yüzyıl Avrupa’sında yaygın olan Yüksek Devlet Mahkemelerinin görevi ile donatılmıştır. Fakat yine de 1848

⁸⁷ MELLİNGHOF, s.35.

⁸⁸ ÖZBEY, s.264.

⁸⁹ Mehmet TURHAN, “Türkiye İçin Anayasa Şikâyeti Modeli”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, C.21, Anayasa Mahkemesi Yayınları, s.251.

⁹⁰ SAĞLAM, s.2.

tarihine kadar hazırlanan çeşitli taslaklarda bireyi koruyucu anayasa şikâyeti benzeri kurumun oluşturulabilmesi mümkün olmamıştır.⁹¹

İsviçre’de 1848 Federal Anayasası’nın 105’inci maddesinde şu düzenlemeye yer verilmiştir: “*Kişilere anayasa ile tanınmış hakların ihlali durumunda Federal Mahkeme’nin, bundan kaynaklanan şikâyetleri inceleme yetkisi vardır*”. Böylesi anayasa ihlallerinin yalnızca kanton düzeyinde gerçekleşeceği düşünülmüş, daha zayıf ve sınırlı bir iktidara sahip olan federal devlete karşı böyle bir koruma sağlama ihtiyacı hissedilmemiştir. Bu düzenlemenin var olmasına rağmen 1848 Anayasası döneminde gerçek anlamda bir anayasa şikâyetinden söz edilemez.⁹²

1848’den 1874’e kadar olan dönemde anayasa yargısı Federal Konsey’in yetkisinde olmuştur. 1874 tarihli İsviçre Federal Anayasası’nda vatandaşların anayasal haklarının özellikle de kantonlar arasındaki sözleşmeler ile uluslararası antlaşmalardaki haklarının ihlalinde şikâyet için Federal Mahkeme yetkili kılmıştır.⁹³

İsviçre’de Anayasa yargılamasının ve temel hak ve özgürlükleri koruma bağlamında yargılamayı işlevsel hale getiren bireysel başvuru yolunun kendine has özelliği, bir taraftan bu ülkenin federal yapısına ve diğer taraftan kendine has doğrudan demokratik unsurlarına bağlıdır.⁹⁴

23 kanton konfederasyonundan oluşan İsviçre, kademeli olarak iki hukuki düzen tanımaktadır. Hem kantonların ve hem de federal devletin karşılıklı sahip oldukları hukuki yetkiler federal anayasa ile sınırlanmıştır. İsviçre’de federal hukukun kanton hukukunun üstünde olduğu temel prensibi benimsenmiştir.⁹⁵

⁹¹ Hüseyin ÖZCAN, “İsviçre’de Anayasa Şikâyeti”, **Legal Hukuk Dergisi**, Mart 2009, s.780.

⁹² GÖZTEPE, **Anayasa Şikâyeti**, s.30.

⁹³ KARAMAN, s.56.

⁹⁴ ÖZBEY, s.116.

⁹⁵ Jean François EGLI, “Anayasa Yargılamasına Şahsi Müracaat – İsviçre Hukuk Sistemi ve Tecrübeler”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C.9, 1992, s.357.

2000 tarihinde yürürlüğe giren anayasada bir yargı reformu ile birtakım değişiklikler yapılmış, Federal Mahkeme'nin yetkileri ve Yüksek Mahkeme'de yargılama usulü konusunda kapsamlı değişiklikler meydana getirmiştir.⁹⁶

Reformla birlikte değiştirilerek 1 Ocak 2007'de yürürlüğe giren İsviçre Anayasası'nın 188'inci maddesinin birinci fıkrasında⁹⁷ konfederasyonun en yüksek yargı organı olduğu; ikinci fıkrasında organizasyon ve yargılama usullerinin kanunla tespit edildiği; üçüncü fıkrasında ise federal mahkemenin kendi kendini idare ettiği belirtilerek mahkemenin bağımsızlığı vurgulanmaktadır.⁹⁸

Yargı reformundan önce İsviçre hukukunda Alman hukukundan farklı olarak, dayanılan hakkın yer aldığı metinden ismini alan pek çok şikâyet türü bulunmaktadır. Örneğin şikâyetçi Federal Anayasa'daki ya da kanton anayasasındaki yazılı ya da yazılı olmayan bir hakka dayanıyorsa, anayasa şikâyetinden, uluslararası bir sözleşmedeki hakka dayanıyorsa sözleşme şikâyetinden, seçme ve seçilme hakkı ihlaline dayanıyorsa seçme hakkı şikâyetinden söz edilmektedir.⁹⁹

2007 yılında yürürlüğe giren Federal Mahkeme Yasası, çok dağınık ve sayısız bireysel başvuru yollarını 'birleşik şikâyet' başlığı altında toplamış, böylece bu hukuk yolunu basitleştirmiştir. Hukuk, ceza ve idari davalarda her bir bireysel şikâyet için tek bir birleşik şikâyet söz konusudur. Yeni şikâyet yolunda kamu hukuku – özel hukuk şikâyet yolu ayırımına gidilmemiştir. Birleşik şikâyete göre gerek anayasal

⁹⁶ KARAMAN, s.59.

⁹⁷ Federal İsviçre Anayasası Bölüm 4 "Madde 188 . Federal Yüksek Mahkeme ve Diğer Adli Merciler"

(1)Federal Yüksek Mahkeme Konfederasyonun en yüksek adli mercii olacaktır

(2)Teşkilat yapısı ve usulü kanunla idare olunur

(3)Federal Yüksek Mahkemenin kendi yönetimi bulunacaktır."

<https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/isvicre.pdf>, (20.05.2013).

⁹⁸ KARAMAN, s.59-60.

⁹⁹ GÖZTEPE, **Anayasa Şikâyeti**, s.32.

hakların ihlali gerekse basit bir hak ihlali durumunda başvurulacak yol, birleşik şikâyet yoludur.¹⁰⁰

“İsviçre hukukunda bireysel başvurunun temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

1- Başvuru her kantonal egemenlik kararının konusunu teşkil eder. Bir somut karar söz konusudur ve birey bu kararın kabul edilmesine karşı bireysel başvuru yoluna müracaat ettiği zaman bu kararın kontrolü soyut olur. Normun anayasaya aykırılığı, bir karara yönlendirilmiş müracaatın desteğinde öne sürüldüğü zaman kontrol somut olur.

2- Bireysel başvuru ikincil bir karakter taşır ve bu çift vasıflıdır. Başvurucunun önce kantonal hukukun kanun yollarını tüketmesi sonra Federal Mahkemeye başvurması gerekir.

3- Bireysel başvurudan ötürü Federal Mahkemenin inceleyebileceği şikâyetler vatandaşların anayasal haklarının ihlalinden ibarettir.

4- Bireysel başvuru salt temyizi (iptal edici) niteliktedir. Onun kabulü ancak, genellikle dava edilen kararın iptaline yol açar.

5- Bireysel başvuru, hem konuyu anayasa hâkimine götürme normal vasıtası, hem de hukukun çeşitli alanları içinde olağanüstü bir başvuru yolu olarak görünmektedir.”¹⁰¹

III. İspanyol Hukuku

Amparo başvurusunun doğuşu hispano - american (Amerika kıtasında İspanyolca konuşulan ülkeler) anayasacılığına dayanır. Amparo, 1841 yılında Meksika'nın bir eyaletinde kabul edilmiş olmasına

¹⁰⁰ ÖZCAN, s.768.

¹⁰¹ ÖZBEY, s.117-118.

rağmen 1847’de bütün Meksika’da uygulanmıştır.¹⁰² Meksika gibi İspanyada da bağımsızlıktan birkaç sene sonra *amparo* başvurusu kabul edilmiştir. Bu nedenle İspanya *amparo* başvuru modelinin öncüsünün Meksika *amparo* başvurusu olduğu kabul edilir.¹⁰³

İspanyol hukukuna 1931 Anayasası ile giren “*recurso de amparo*”¹⁰⁴ günümüzdeki bireysel başvuruyu kuran ve yapılandıran teorinin temel dayanağıdır.¹⁰⁵ ‘*Amparo*’ bir kişiyi ya da bir şeyi korumak, himaye etmek, desteklemek, savunmak anlamına gelir.¹⁰⁶

İspanyol Anayasası, *amparo* başvurusunu ‘olağan’ ve ‘anayasal’ olarak ikiye ayırır. Olağan *amparo* temel hak ve özgürlükleri olağan kanun yolları içerisinde (en üst basamak olan Yargıtay denetimine kadar) korur buna rağmen anayasal *amparo* olağanüstü ve istisnai bir başvuru yoludur. Olağan *amparo* ile hak ihlali giderilemiyorsa anayasal *amparo* yoluna başvurulur. Burada Anayasa Mahkemesi’nin ikincil ve nihai bir yetkiyle donatıldığı söylenebilir.¹⁰⁷

Amparo başvurusu İspanyol Anayasa’sının 53’üncü maddesinin ikinci fıkrasında işaret edilen Anayasanın 10 ile 29’uncu maddeleri arasında sayılan temel hak ve özgürlüklerin¹⁰⁸ kamu gücü tarafından

¹⁰² Genaro David Gongora PIMENTAL, “Amparo Ne İçindir”, **Anayasa Yargısı**, C.26, 2009, s.163.

¹⁰³ KARAMAN, s.48.

¹⁰⁴ GÖZTEPE, **Anayasa Şikâyeti**, s.33.

¹⁰⁵ KARAMAN, s.50.

¹⁰⁶ PIMENTAL, s.163.

¹⁰⁷ ÖZBEY, s.265.

¹⁰⁸ 1978 Tarihli İspanyol Anayasasının “Özgürlük ve hakların korunması, Anayasanın ihlaliyle ilgili başvurular” başlıklı 53 nci maddesinin ikinci fıkrasında “Her vatandaş umumi mahkemelerde bir tercihli ve acil muhakeme usulüyle, uygun olursa, bireysel olarak korunma istemiyle anayasa mahkemesine başvurarak 14 üncü maddede ve Bölüm 2 Kesim 1 de tanınan haklar ve özgürlüklerin korunmasını talep edebilir” hükmü yer almaktadır. Söz konusu “Kanun önünde eşitlik başlıklı” 14 üncü madde “İspanyollar kanunlar önünde eşittir ve hiçbir şekilde doğum, ırk, cinsiyet, din, fikir veya herhangi bir kişisel, toplumsal koşul veya durumdan dolayı ayrıma tabi tutulamazlar” hükmünü içerir. Bölüm II Kesim 1 de tanınan haklar ise 15.md. “Yaşam hakkı”, 16.md “ Fikir ve inanç özgürlüğü”, 17.md “Kişisel özgürlük”, 18.md “Mahremiyet hakkı ve konut dokunulmazlığı”, 19. Md “İkamet ve seyahat özgürlüğü”, 20. Md “İfade özgürlüğü”, 21.md “Toplantı hakkı”, 22.md “Dernek kurma hakkı”, 23. Md “Katılım hakkı”, 24. Md “Hakların kanunen korunması”, 25. Md “ Cezaların meşruluğu ilkesi, mahkumların ücretli çalışması”, 26.md “Haysiyet divanı yasağı”, 27. Md “Öğretme özgürlüğü, Eğitim hakkı, Üniversite özerkliği”, 28.md “Sendika kurma, grev hakkı”, 29. Md “Dilekçe hakkı”dır.

ihlali halinde bireylere kanunla düzenlenecek durumlarda ve şekillerde Anayasa Mahkemesi'ne başvuru hakkı veren bir yargı yoludur. Bu düzenlemeden çıkacak sonuç *Amparo* başvurusunun Anayasa' da yer alan bütün haklar ve özgürlükler için öngörülen bir koruma yolu olmadığıdır.¹⁰⁹

Amparo başvurusu kamu gücü işlem, eylem, ya da ihmallerinden doğan hak ihlallerine karşı yapılır. Devlet, özerk bölgeler ve diğer yerel, hizmetsel ya da mesleki yerinden yönetim kuruluşları ve bunların memurları/görevlileri 'kamu gücünü' teşkil eder. Türkiye'de tanınan bireysel başvuru yolu modelinde olduğu gibi, İspanyol anayasa koyucusu da kanun niteliği taşıyan işlemlere karşı başvuru yolunu kapatmıştır¹¹⁰. Ancak yine de İspanya Anayasa Mahkemesi yürütme ve yargı kararlarına karşı önüne gelen bir bireysel başvuruda yasaların anayasaya aykırılığını tespit edebilir. Temel hak ve özgürlük ihlali anayasaya aykırı bir yasanın uygulanmasından kaynaklanıyorsa, Anayasa Mahkemesi, bu yasanın anayasaya aykırılığını inceleme ve tespit etmeye yetkilidir.¹¹¹

İspanyol Anayasası'nın 14 ile 29'uncu maddeleri arasında temel hak ve özgürlükler sayılmıştır. Bu hakların esas itibariyle klasik haklar olarak adlandırılan haklardan oluştuğu anlaşılmaktadır.¹¹² Bunun yanında mülkiyet hakkı, çalışma hakkı vicdani nedenlerle askerlik hizmetini reddetme hakkı ya da angarya yasağı gibi haklar yurttaşlık hakları kapsamında yer alır. Haklar arasında bu tür bir ikili ayırım yapan İspanyol Anayasası bireysel başvuru kapsamına yalnızca temel hak ve özgürlükleri dâhil etmektedir.¹¹³ Dolayısıyla ekonomik ve sosyal haklar bireysel başvurunun konusu edilemezler.¹¹⁴

<http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/14-%C4%B0SPANYA%20533-584.pdf>, (18.05.2013).

¹⁰⁹ BAAMONDE, s.101.

¹¹⁰ ÖZBEY, s.160.

¹¹¹ ŞİRİN, s.279-280.

¹¹² ÖZBEY, s.81.

¹¹³ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.34.

¹¹⁴ KILINÇ, s.24.

Bireysel başvuruya konu haklar kataloğu dikkate alındığında, İspanyol Anayasası'nın bireysel başvuru için Alman Anayasasına göre daha sınırlı sayıda hak için bu yolu öngördüğü söylenebilir. Öte yandan, sonuçları itibariyle bu ikili ayırımın temel hakların hukuki korumasını önemli ölçüde zayıflattığı da açıktır.¹¹⁵

Yukarıda görüldüğü gibi *amparo* başvurusunun objektif koruma alanı sınırlıdır.¹¹⁶ Sübjektif açıdan ise yani *amparo* başvuru yolunu kullanma hakkına sahip olanlar açısından İspanyol Anayasasının 162'nci maddesinin 1b fıkrası şu hükmü içermektedir: “*Meşru bir menfaati olan herhangi bir birey ya da tüzel kişi ve ayrıca ombudsman ve cumhuriyet savcılığı başvuru yapabilir*”.¹¹⁷ Ombudsmana başvuru hakkı verilmesinin amacı, *ombudsmanın* yurttaşların temel hak ve özgürlüklerini korumak, bu amaçla idarenin etkinliklerini izlemek ve bu konuda parlamentoya rapor vermek yükümlülüğünün bulunmasıdır. Savcılığın taraf ehliyetine sahip olmasının nedeni ise bu kurumun Roma hukuku geleneğinden kaynaklanan görevleri arasında yurttaşların haklarını korumanın bulunmasıdır.¹¹⁸

İspanyol Anayasa Mahkemesi'nde açılan davaların niceliksel olarak en büyük kısmını *amparo* başvuru oluşturmaktadır. Mahkemeye yakın tarihte yapılan 9.041 başvurunun 8.947' si yani %98,9'u *amparo* başvurusu, 82 tanesi iptal ve itiraz başvuruları, 7 tanesi yetki uyuşmazlıkları kalanı ise diğer başvurulardır.¹¹⁹

İspanya, Yargıtay ile Anayasa Mahkemesi arasında içtihat farklılıklarının en yoğun ortaya çıktığı ülkedir. AYM' e yapılan bireysel başvurular sonucunda Yargıtay'ın birçok kararı incelenmiş ve

¹¹⁵ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.34.

¹¹⁶ BAAMONDE, s.102.

¹¹⁷ www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/ulkeana/pdf/14-İSPANYA%20533-584.pdf, (18.05.2013).

¹¹⁸ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.34-35.

¹¹⁹ SAĞLAM, s.3.

bozulmuştur. İki mahkeme arasındaki kriz 1994 de *amparo* başvurusunun kaldırılması talebini gündeme getirmiş, ancak gerçekleşmemiştir.¹²⁰

IV. Güney Kore Hukuku

Kore’de anayasa yargısı sistemi, 1948 yılında kurucu anayasanın kabulü ile yerleşmiştir.¹²¹ 1987 yılında Anayasa dokuzuncu kez değiştirilerek yasaların anayasaya uygunluğunu denetlemekle görevlendirilmiş ve diğer siyasi konuları incelemek yetkisi ile donatılmış bağımsız bir anayasa mahkemesi kurulmuştur.¹²² 1948 ile 2009 yılları arasında anayasanın geçirdiği dokuz değişiklik ile anayasa yargısının işlevi zaman içerisinde Anayasa Komitesi, Yüksek Mahkeme ve daha sonra Anayasa Mahkemesi eliyle yerine getirilmiştir.¹²³

Kore Anayasası’nın ‘Anayasa Mahkemesi’ başlıklı altıncı bölümünün ‘Yetki ve Görev’ başlıklı 111’inci maddesinin birinci fıkrası mahkemenin görev ve yetkilerini düzenlemiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca, mahkemelerin talebi üzerine yasanın anayasaya uygunluk denetimi, siyasi parti kapatma davası, devlet organlarının kendi arasında, devlet organları ile yerel yönetimler arasında, yerel yönetimlerin kendi arasında olan yetki anlaşmazlıklarına ilişkin davaların görülmesi ve anayasa şikâyetinin karara bağlanması Anayasa Mahkemesinin görevleri olarak sayılmıştır.¹²⁴

Bireysel başvuru yapılabilmesi için başvurucunun anayasa tarafından güvence altına alınan temel haklarının doğrudan ve hali hazırda, genel mahkemelerin hükümleri hariç olmak üzere, kamu

¹²⁰ PIMENTAL, s.181.

¹²¹ Kim JONG-DAE, “Anayasa Şikâyeti Sistemi: Kore Deneyimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, C.26, 2009, s.145.

¹²² Mustafa BAYSAL, “Güney Kore Cumhuriyeti Anayasa Şikâyeti Uygulaması”, **Bireysel Başvuru “Anayasa Şikâyeti”**, Düzenleyen: Musa SAĞLAM, Ankara: HUKAB Yayınları, 2011, s.179.

¹²³ JONG-DAE, s.145.

¹²⁴ Kore Cumhuriyeti Anayasası , http://korea.assembly.go.kr/res/low_01_read.jsp, (22.01.2014).

gücünün kullanılması veya kullanılmaması nedeniyle ihlal edilmiş olması gerekir.¹²⁵

Anayasa şikâyetinde genel olarak Anayasa'nın 10 ile 39'uncu maddelerinde yer alan temel hak ve hürriyetler esas olmakla birlikte¹²⁶ anayasada yer almayan haklara ve hürriyetlere de dayanmak mümkündür. Nitekim Anayasa'nın 37'nci maddesinin birinci fıkrasında “*Vatandaşların hak ve özgürlükleri, bunların anayasada sayılmadığı gerekçesiyle göz ardı edilemez*” denilirken yine anayasasının 10'uncu maddesinin birinci fıkrası “*Devlet, bireylerin temel ve vazgeçilmez insan haklarını teyit ve garanti etmekle yükümlüdür*” denilmek suretiyle bu yönde oluşabilecek içtihadı imkân tanınmıştır.¹²⁷

Kore'de bireysel başvurunun konusu idarenin eylemleri ya da eylemsizliği olabilir. İdare organları dolaylı olarak yönetim organlarını da içermek üzere yasama yürütme ve yargı organlarını kapsamaktadır. Eğer herhangi bir yasa kişilerin anayasal haklarını doğrudan ve gerçekten hükümetin idari işlem tesis etmemesinden dolayı ihlal

¹²⁵ BAYSAL, s.185.

¹²⁶ “Kore Cumhuriyeti Anayasası “Vatandaşların Hak ve Ödevleri” Başlıklı İkinci Bölümün 10'uncu maddesi vatandaşların şerefli ve mutlu bir hayat sürme hakkını, 11'inci maddesi eşitliği, 12'inci maddesi kişi özgürlüğü ve vücut bütünlüğü hakkını, 13'üncü maddesi aynı suçtan iki kez yargılanmama hakkını, yasaların geriye yürümezliğini ve kişinin sadece kendi fiilinden sorumluluğunu; 14'üncü maddesi ikamet etme ve taşınma özgürlüğünü; 15'inci maddesi oturma hakkını, 16'ncı maddesi konut dokunulmazlığını; 17'nci maddesi özel hayatın gizliliğini; 18'inci maddesi kişilerin yazışmalarına ilişkin gizliliği, 19'uncu maddesi inanç özgürlüğünü, 20'nci maddesi din özgürlüğünü, 21'inci maddesi ifade, basın yayın özgürlüğünü, 22'nci maddesi araştırma ve öğrenme hakkını, 23'üncü maddesi mülkiyet hakkını, 24'üncü maddesi oy hakkını, 25'inci maddesi kamu görevinde çalışma hakkını, 26'nci maddesi dilekçe hakkını, 27'nci maddesi yargılanma hakkını, 28'inci maddesi hukuka aykırı mahkumiyetlerde devletten tazminat talep etme hakkını, 29'uncu maddesi devlet dairelerinin sorumluluğunu, 30'uncu maddesi suç mağdurlarının devletten tazminat talep hakkını, 31'inci maddesi eğitim hakkını, 32'inci maddesi çalışma haklarını, 33'üncü maddesi sendika kurma hakkını, 34'üncü maddesi refah içinde yaşama hakkını, 35'inci maddesi çevre hakkını, 36'ıncı maddesi evlilik, aile kurma, annelik ve sağlık haklarını, 37'nci maddesi haklara yönelik kısıtlamaların şartlarını ve sınırlarını, 38'inci maddesi vergi ödevini, 39'uncu maddesi askerlik ödevini düzenlemektedir.”, http://korea.assembly.go.kr/res/low_01_read.jsp, (22.05.2013).

¹²⁷ BAYSAL, s.189.

ediyorsa, diğerk kanun yollarına başvurmuş ve sonuç alamamış olma koşulu aranmaksızın bireysel başvuruda bulunulabilir.¹²⁸

Güney Kore’de bireysel başvuru yolunun şartları şunlardır:

1- Bireysel başvuru ihlal olunduğı iddia olunan hakkın sahibi tarafından yapılmalıdır. Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunan kişi davaya konu edilen temel hakkın anayasa ile kendisine tanınmış bir temel hak olduğu konusunda anayasa mahkemesini ikna etmek zorundadır.

2- Hak ihlali mevcut olmalıdır. Bireysel başvuruya konu edilen devlet işleminden kaynaklanan hak ihlali başvuru anında mevcut olmalıdır, başvurucunun bu ihlal ile gelecekte muhatap olacağını iddia etmesi yetmez.

3- Hak ihlali ile dava konusu işlem arasında bir neden sonuç ilişkisi bulunmalıdır. Yani anayasa ile kişilere verilmiş bir özgürlüğün sınırlanması, bir yükümlülük getirilmesi, ya da bir hakkın kısıtlanması idarenin herhangi bir işleminden değil, doğrudan doğruya dava konusu düzenlemeden kaynaklanmış olmalıdır.¹²⁹

Diğerk ülke sistemlerinde olduğu gibi Güney Kore’de de bireysel başvuru yoluna gidilebilmesi için milli hukuktaki çeşitli kanunlar ile tanınan bütün hukuk yolları tüketilmiş olmalıdır. Bu kural Güney Kore hukukunda ‘tamamlayıcılık kuralı’ olarak ifade edilmektedir.¹³⁰ Ancak Anayasa Mahkemesi bu kurala birtakım istisnalar getirmiştir. Örneğın, başvuranın haklı mazeret ile hukuk yollarını kullanamamış olması veya kişinin uğradığı zararın hukuk yolları ile giderilmesi ihtimalinin çok

¹²⁸ Yang-Kyun KİM, “Kore’de Anayasal Başvuru Sistemi”, **Anayasa Yargısı**, C.9, 1992, s.352.

¹²⁹ JONG-DAE, s.148

¹³⁰ KİM, s.350.

düşük olması gibi durumlarda başvuran tüm hukuk yollarını tüketmemiş olsa dahi bireysel başvuruda bulunabilir.¹³¹

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKININ TEMELİ

1. ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI

I. Bireysel Başvurunun “Hak” Olarak Nitelendirilmesi

‘Hürriyet (özgürlük)’ kavramının en kısa tanımı ‘kişinin serbest hareket etme gücü’ dür. Buradan hürriyet kavramının insan fiili bir niteleyen bir anlam içerdiğini çıkarabiliriz. Hukuken tanınan ve korunan menfaati karşılayan ‘hak’ kavramı ise hürriyetin somutlaşmış biçimidir. Diğer bir ifadeyle hak hürriyetin maddi olarak gerçekleştirilmesi için kullanılan bir araç vasfı taşır. Örneğin ‘hak arama hürriyeti’, ‘dava hakkı’ ile gerçekleşir.¹³²

Bireysel başvurunun bir hak mı yoksa bir dava mı olduğu hususunun çözümlenmesi, bu çözümlenmeye dayandırılacak sonuçların önemi itibariyle zorunludur. Bireysel başvuru bir hak mıdır? Bu sorunun cevabını maddi yaklaşım (konunun içeriğini esas alan yaklaşım) ve şekli yaklaşıma (normun lafzını esas alan yaklaşım) göre ayrı değerlendirmek gerekmektedir. Maddi yaklaşıma göre temel hakların sadece şekli kriterlere dayanılarak irdelenmesi esasında hak olan birçok düzenlemenin anayasal güvenceden mahrum kalması neticesini doğuracaktır. Oysa anayasalar ve benzeri insan hakları metinleri yaşayan metinlerdir. Şekli yaklaşım esas alındığında ise lafzı ile “temel hak ve özgürlük” başlığı taşımayan tüm düzenlemeleri, içeriğine bakılmaksızın dışlamak gerekecektir ki bunun son derece daraltıcı bir yaklaşım olduğu

¹³¹ JONG-DAE, s.148.

¹³² GÖZLER, s.137-138.

açıktır. Netice itibariyle hak “*hukuk düzeni tarafından tanınan ve korunan menfaat*”¹³³ olduğuna göre; şeklen temel hak ve özgürlük olarak anayasada mevcut tüm düzenlemeler ile böyle bir ifade olmasa dahi maddi olarak hukuken korunan menfaati karşılayan düzenlemeler hak kavramı içinde kabul edilmelidir. Bireysel başvuru, başvurucuya maddi haklarının etkili hale getirilmesi için çeşitli makamlara başvuru yetkisi tanıyan usule ilişkin bir haktır. Bireysel başvuru hakkının; başvurucunun yargısal bir kararı etkileme imkânı ve bu yargı kararı ile yasaların ve idari işlemlerin iptali dâhil olmak üzere kamu gücü faaliyetlerini ortadan kaldırma imkânı bulunması sebebiyle, bir aktif statü hakkı olduğu söylenebilir.¹³⁴

Bir dava hakkı olarak bireysel başvurunun ikincil nitelikte ve olağanüstü bir kanun yolu olduğuna değinilmiştir. Dikkat edilmesi gereken nokta bireysel başvurunun bir süper temyiz olarak görülmemesidir. Nitekim bu yol ne davanın bir üst mercie geçmesini sağlayan bir geçiş etkisi doğurur; ne de bireysel başvurunun maddi ve şekli anlamda kesin hükmün gerçekleşmesini engelleyen durdurucu bir etkisi vardır.¹³⁵

Bireysel başvuru davasının konusu, şikâyetçinin tüm kanun yollarını tükettikten sonra özellikli anayasa hukuku ihlallerinin saptanması ve bunun birtakım yöntemlerle giderilmesidir. Belirtmek gerekir ki kişilerin sübjektif ihtilaflarına ilişkin davaları sübjektif dava, kişilerin ötesinde hukuk düzeni açısından sorun teşkil eden davaları objektif dava olarak tanımlamak mümkündür. Bireysel başvuru davasının bu iki kategoriden hangisine girdiği hususuna net bir yanıt verilemez. Nitekim bireysel başvuru davasının sadece hakkı ihlal edilenler tarafından açılabilmesi bireysel başvurunun sübjektif karakterini ortaya koymaktadır. Öte yandan bireysel başvuru davasının anayasal düzenin

¹³³ GÖZLER, s.138.

¹³⁴ ŞİRİN, s.19-27.

¹³⁵ Zafer GÖREN, “Anayasa Şikâyeti Modeli Tartışma Paneli”, s.38. http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg21/tbby.pdf (12.07.2014).

gerçekleşmesine aracılık etmesi, anayasal hakların kişiye bağlı, devredilmez ve vazgeçilmez niteliği, Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruları incelerken resen tedbir kararı almak yetkisine sahip oluşu bireysel başvurunun objektif öğelerini ortaya koymaktadır. Bireysel başvurunun davasının objektif karakterine ilişkin en önemli öğe; başvurucağın davasından feragati halinde dahi, İçtüzüğün 80'inci maddesinin ikinci fıkrası¹³⁶ uyarınca, başvurudan açıkça feragat edilse dahi belli koşulların varlığı halinde mahkemenin başvuruyu incelemeye devam etmesidir. Söz konusu düzenleme bireysel başvurunun objektif yönünü güçlendirmiştir.¹³⁷

II. Bireysel Başvuru Hakkının Amacı

Bireysel başvuru hakkının öncelikli amacı kişi temel hak ve hürriyetlerinin korunmasıdır.¹³⁸ İnsan haklarının korunması düşüncesi, XVIII. Yüzyılda iktidarı anayasa ile sınırlandırmak anlayışına dayanmıştır. Ancak II. Dünya savaşı ile birlikte bu kanaatin sanıldığı gibi doğru olmadığı anlaşılmıştır. Bu anlayışın yerleşmesi üzerine Avrupa'da ihdas edilen anayasa mahkemeleri kuruluş amaçlarını, anayasal düzeni korumak ve onun devamlılığını sağlamak biçiminde benimsemişlerdir.¹³⁹

¹³⁶ Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 80'inci maddesi uyarınca başvurucağın davadan açıkça feragat etmesi halinde dahi mahkeme başvuruyu, anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi ya da insan haklarına saygının gerekli kıldığı hâllerde incelemeye devam edebilir.

¹³⁷ ŞİRİN, s.32-39.

¹³⁸ Bir siyasal sistemde adaletin, hukukun ve özgürlüğün gerçekleşmesi ideali, sadece anayasanın yeterli sayı ve içerikte hüküm ihtiva etmesi ve güvenceler içermesiyle sağlanamaz. Hukukun gücü, bu güç ile temin edilen adaletin kapsamına ve özgürlüklerle düzenin korunmasında yargı erki tarafından hukukun gerçekleştirilme biçimine ve türüne bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir, Zafer GÖREN, "Anayasa Mahkemesine Kişisel Başvuru", *Anayasa Yargısı Dergisi*, C.11, 1994, s.97.

¹³⁹ Buna rağmen, Avrupa anayasa yargısı modelinin kurucusu olarak kabul edilen *Hans KELSEN*'in anayasa yargısının temel hakları koruma işlevini benimsemediğini ifade etmek gerekir, Musa, SAĞLAM, *Bireysel Başvuru "Anayasa Şikâyeti"*, Ankara: HUKAB Yayınları, 2011, s.1.

Temel hak ve özgürlüklerin korunması ve pratiğe aktarımı hukuk devletinin olmazsa olmaz koşuludur.¹⁴⁰ Temel haklar, bireysel başvuru yolunun tanınması vasıtasıyla, ihlale uğramaları halinde bireyin kullanabileceği yargısal bir yaptırıma kavuşurlar. Böylece demokrasinin temel ögesi olan kişi temel hak ve hürriyetlerinin, kişiler tarafından devlete karşı ileri sürülebilmesi ve diretilmesi imkânı sağlanmış olur. Bireylerin kendi hak ve hürriyetlerinin savunucusu ve süjesi olma bilincini güçlendirir.¹⁴¹

“Bireysel başvuru Anayasa Mahkemesi’ne temel hak yorumunun önemli sorunlarına ilişkin olarak daha kapsamlı şekilde görüş bildirme olanağı verirken, aynı zamanda kamu gücü taşıyıcısının da uygulamasında anayasanın daha güçlü bir şekilde güncelleşmesine katkıda bulunacaktır.

Bireysel başvuru kabule uygun bulununca Anayasa Mahkemesi zedelendiği iddia olunan temel haktan bağımsız olarak resen tüm anayasa hukukunun korunmasını amaçlayan bir denetim uygulayacaktır. Bu denetim sübjektif bir girişim yoluyla bireysel başvurunun kapsamını sübjektif hukuk koruması aracı olmaktan objektif hukuk koruması aracı olma yönünde genişletecektir.”¹⁴²

Netice itibariyle bireysel başvuru hakkının anayasada düzenlenmesiyle birlikte, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde yer alan temel hak ve özgürlük ihlallerinin düzenlemede yer alması nedeniyle, iç hukukta bir uluslararası yükümlülükler yargılaması yapılacağı söylenebilir. Anayasa mahkemesi bireysel başvuruları incelerken temel haklar yargılaması yapacaktır.¹⁴³

¹⁴⁰ İbrahim ŞAHBAZ, “Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Sorunlar”, **TBB Paneli**, Ankara: TBB Yayınları, 2011, s.128.

¹⁴¹ GÖREN, “Anayasa Mahkemesine Kişisel Başvuru” s.141-142.

¹⁴² GÖREN, “Anayasa Şikâyeti”, s.38.

¹⁴³ Erdem İlker MUTLU, Temel Hak ve Özgürlüklerde Uluslararası ve Ulusal Bireysel Başvuru Yöntemleri, **Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı**, Düzenleyen: İstanbul Barosu, İstanbul: İstanbul Barosu Yayınları, 2012, s.72.

Bireysel başvurunun demokratik - hukuk devleti bağlamında amacına değinecek olursak;

Anayasanın “cumhuriyetin nitelikleri” başlıklı ikinci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti demokratik, laik, sosyal bir hukuk devletidir. Hukuk devleti en genel anlamıyla “yönetilenlere hukuk güveni sağlayan devlet düzenidir”¹⁴⁴ ve hukukla bağlı olmayan ‘polis devletinin’¹⁴⁵ tam aksini ifade eder.

Hukuk devleti ilkesi her ne kadar kişi hakları ekseninde kurulmuş ise de¹⁴⁶ bu ilke gereğince temel hukuk normları,¹⁴⁷ hukuk düzeninin tamamına hâkim olan anayasalar üzerine kurulmuştur. Bu durum “hukuk devletini”, bir anayasa hukuku kavramı yaparken hukuk devleti ilkesinin maddi olarak gerçekleşmesi¹⁴⁸ bakımından anayasa yargısının kritik öneme sahip olması sonucunu doğurmuştur.¹⁴⁹

Yasaların anayasaya uygunluğu esas itibariyle iptal davası (soyut norm denetimi) ve itiraz davası (somut norm denetimi) yoluyla denetlenmektedir. Belirtmek gerekir ki binlerce somut olay bir yasa kapsamına girebilir ve kapsamı içinde yer alan pek çok olay bakımından anayasaya aykırılık teşkil etmeyen bir yasa, tek bir olayda dahi kişinin

¹⁴⁴ Server TANİLLİ, **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş**, 7.B, İstanbul: Cem Yayınevi, 1993, s.151.

¹⁴⁵ Bülent TANÖR/Necmi YÜZBAŞIOĞLU, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 13.B, İstanbul: Beta Yayınevi, 2013, s.99.

¹⁴⁶ Bakır, ÇAĞLAR, **Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı**, 1.B, İstanbul: BFS Yayıncılık, 1989, s.166.

¹⁴⁷ “Hukuk devleti kanun devleti demek değildir. Hukuk kavramı nasıl kanun kavramını aşarsa, hukuk devleti de kanun devleti anlayışının üstünde ve ilerisinde yer alır. Kanun baskıcı ve adaletsiz olabilir. Hukuk devleti kavramından hukuki güven ortamı, devletin hukuka uyması, hukuki güvenliği sağlaması, bunun için de karar ve işlemlerinin yargı denetimine bağlı olması anlaşılır. Buradaki hukuk herhangi bir hukuk değildir. İnsan haklarına dayalı liberal bir hukuktur. Bu nedenle de hukuk devleti ve demokratik devlet ilkeleri, birbirini tamamlayan ikizlerdir. Çoğulcu-özgürlükçü demokrasinin temelleri bu beraberliğe dayanır”, TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s.100.

¹⁴⁸ Hukuk güvenliğinin sağlanması, hukukun herhangi bir sınıf egemenliğinin aracı olmaması ve demokratik toplumun gereklerine cevap vermesine bağlıdır. Yargıçlara bu noktada büyük bir sorumluluk düşmektedir. Hukuk devletinin gerekleri; temel hakların güvenceye alınması, yasaların anayasaya uygun ve objektif olması, yönetimin hukukla bağlılığı ve yargı bağımsızlığı olarak sayılabilir, GÖZÜBÜYÜK, s.168.

¹⁴⁹ ÇAĞLAR, s.167.

temel hakkının ihlaline dayanak teşkil etmişse o kişinin hakkının korunması hukuk devletinde bir gerekliliktir.¹⁵⁰

Hukuk devleti ilkesi, yasaların genel olması ve benzer durumların aynı çözümlere bağlanmasını ifade ettiği gibi,¹⁵¹ yönetimin hukukla bağlılığı kanunları uygulayacak olan devlet idare mekanizmasının görevini yerine getirirken hukuk ile bağlı kalmasını da ifade eder.¹⁵² Anayasanın 125'inci maddesinin birinci fıkrasına göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Yargının devletin temel fonksiyonları içindeki yerinin vurgulanması hukuk devleti ilkesinin bir görünümüdür. Hukuk devleti ilkesi temel öge olarak adalet düşüncesini içerdiği oranda, fonksiyonel bir yargı istemektedir.¹⁵³ Anayasaya aykırı normun hukuk düzeninden çıkarılması¹⁵⁴ yargının işlevselliğine hizmet edecektir.

Bireysel başvuru yolu; hukuk devleti ilkesini benimsemiş anayasal demokrasilerde, anayasa yargısının korumak ve geliştirmekle yükümlü olduğu temel hak ve özgürlükler bakımından bireylere demokratik katılım imkânı tanır. Yönetime ve siyasal kararların altına katılma olarak ifade edilen demokratik katılımı, daha geniş yorumlayarak, kişilerin kendilerini doğrudan ilgilendiren her türlü kamu gücü kararına/eylemine/işlemine karşı savunma ve söz söyleme hakkına sahip olmaları olarak nitelemek mümkündür. Bireysel başvuru bu anlamda demokratik katılımın yargı düzeyinde gerçekleşmesine hizmet eder.¹⁵⁵

¹⁵⁰ TURHAN, s.22.

¹⁵¹ GÖZÜBÜYÜK, s.168.

¹⁵² TANİLLİ, s.152.

¹⁵³ GÖREN, "Anayasa Mahkemesine Kişisel Başvuru" s.140.

¹⁵⁴ ŞAHBAZ, s.92.

¹⁵⁵ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.16.

III. Bireysel Başvuru Hakkının Hukuki Dayanakları

1. Anayasa

Bireysel başvuru yolu ile ilgili hükümlere ilk olarak Anayasa'nın başlangıç hükümlerinde rastlanmaktadır. Buna göre, her Türk vatandaşının Anayasa'daki temel hak ve hürriyetlerden eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak milli kültür, medeniyet ve hukuk düzeni içinde onurlu bir hayat sürdürme ve maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisine doğuştan sahip olduğu öngörülmüştür.

Anayasanın "Cumhuriyetin Nitelikleri" başlıklı ikinci maddesi uyarınca Türkiye Cumhuriyeti toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik, sosyal bir hukuk devletidir. Yine anayasanın beşinci maddesinde devletin temel amaç ve görevleri arasında "*kişinin temel hak ve hürriyetlerini sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, sosyal ve ekonomik engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak*" sayılmıştır.

Anayasa Mahkemesinin görev ve yetkilerini düzenleyen anayasanın 148'inci maddesi uyarınca Anayasa Mahkemesi kanunların, kanun hükmünde kararnamelerin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün anayasaya şekil ve esas bakımından uygunluğunu denetler ve bireysel başvuruları karara bağlar. Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

Maddeye göre, başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. Bireysel başvuruda, kanun yolunda

gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.

Anayasa mahkemesinin bireysel başvuruları değerlendirirken zaman yönünden yetkisini belirleyen anayasanın geçici 18'inci maddesi uyarınca, bireysel başvurulara ilişkin düzenlemeler iki yıl içerisinde tamamlanır ve uygulama kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bireysel başvuruları kabul edilir. Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu 76'ncı maddesinin birinci fıkrası uyarınca kanunun bireysel başvuruyu düzenleyen 46 ila 51'inci maddeleri 23.09.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. İlgili Yasa

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu, bireysel başvuru hakkının kullanımına ilişkin usul hükümleri 45 ile 51'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun “bireysel başvuru hakkı” başlıklı 45'inci maddesi şu şekildedir:

“Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin, kamu gücü tarafından ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir.

İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmâl için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.

Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı¹⁵⁶ gibi Anayasa Mahkemesi Kararları

¹⁵⁶ “Üçüncü fıkra hükmü yasama işlemleri ve düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yolunu kapatarak, AYM'nin, önüne gelen bir bireysel başvuruda temel hak

ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz.”

Madde Türkiye’de bireysel başvurunun, ancak ve ancak kamu gücü tarafından gerçekleştirilen ve Anayasa ile AİHS’de ortak korunan temel hak ve özgürlüklere yönelmiş ihlaller dolayısıyla yapılabileceğini göstermektedir.

Madde ile ilgili dikkat çeken nokta üçüncü fıkra hükmünün yasama işlemlerine karşı bireysel başvuru yolunu kapatmış olmasıdır. Yasama işlemlerine karşı bu yolun kapatılması bir yana, kanundan kaynaklanan temel hak ve özgürlük ihlalleri söz konusu olduğunda Anayasa Mahkemesinin kanunu iptal etme imkânının bir norm ile öngörülmemiş olması isabetsizdir. Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 50’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmeder” ifadesinde böyle bir durumda Anayasa Mahkemesi’nin ne şekilde hareket edeceği ve hangi karara varacağı sorularına cevap veren bir açıklık söz konusu değildir.¹⁵⁷

Üçüncü fıkradaki “yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi” ifadesindeki doğrudan olma koşulunun esasında yasa koyucunun bir mahkemenin kesin kararına karşı yapılan bireysel başvuruda, bu karara dayanak gösterilen düzenleyici idari işlem ya da kanunun da anayasaya uygunluğunun denetlenmesini mümkün kılma amacını taşıdığı

ve özgürlük ihlalinin bir yasadaki kaynaklandığını tespit etmesi halinde nasıl bir yol izlemesi gerektiği, sorusunu akla getirmektedir. Böyle bir durumda, Anayasa Mahkemesinin anayasaya aykırı yasa iptaline imkân tanıyan bir düzenleme, 11.01.2011 tarihinde TBMM’ye gönderilen tasarıda mevcuttur; ancak bu hükmün, AYM’ye anayasaya aykırı yeni bir iptal davası açma imkânı verdiği öne sürülerek yasa metninden çıkarılmıştır” <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss696.pdf> (01.07.2013).

¹⁵⁷ Öykü Didem AYDIN, s.142.

düşünülebilir.¹⁵⁸ Bu problemlili noktada anayasa hukuku doktrinindeki tartışmalara konunun dağılmaması amacıyla yer verilmemiştir.

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 46'ncı maddesi uyarınca, bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmali nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir. Kamu tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir. Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz.

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun bireysel başvuru usulü düzenleyen 47'nci maddesi uyarınca kanunun ve içtüzüğün gerektirdiği koşulları sağlayan bireysel başvurular Anayasa Mahkemesine doğrudan, mahkemeler vasıtasıyla veya yurtdışı temsilcilikler vasıtasıyla harca tabi olarak yapılabilir. Söz konusu madde uyarınca başvurunun diğer yollarla kabulüne ilişkin içtüzükte düzenleme yapma yetkisi mahkemeye verilmiştir. Bu yetki başvuruların daha titiz yapılması imkânı sağlayacağı gibi mahkemenin güvenilir olmayan başvurularla karşılaşmasını engelleyecektir.¹⁵⁹

Başvuru usulüne uygun başvuru dilekçesi ile yazılı olarak yapılır.¹⁶⁰ Başvurucu avukat tarafından temsil edilebilir şayet ediliyorsa, vekâletnamenin mahkemeye sunulması gerekir. Bireysel başvuru, başvuru yollarının tüketildiği tarihten itibaren, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde

¹⁵⁸ GÖZTEPE, "Türkiye'de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikayeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi", s.27.

¹⁵⁹ ÖZBEY, s.268

¹⁶⁰ Madde 47/3 uyarınca başvuru dilekçesinde başvuru kişinin ve varsa temsilcisinin kimlik ve adres bilgilerinin, işlem, eylem ya da ihmali nedeniyle ihlal edildiği ileri sürülen hak ve özgürlüğün ve dayanılan Anayasa hükümlerinin, ihlal gerekçelerinin, başvuru yollarının tüketilmesine ilişkin aşamaların, başvuru yollarının tüketildiği, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarih ile varsa uğranılan zararın belirtilmesi gerekir. Başvuru dilekçesine, dayanılan deliller ile ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem veya kararların aslı ya da örneğinin ve harcın ödendiğine dair belgenin eklenmesi şarttır.

yapılmalıdır. Haklı bir mazereti ¹⁶¹ nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içerisinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme öncelikle başvurucunun mazeretinin geçerli olup olmadığını inceleyerek talebi kabul ya da reddeder. Başvuru evrakında eksiklik olması halinde, mahkemece eksikliğin giderilmesi için başvurucuya veya varsa vekiline on beş günü geçmemek üzere bir süre verilir ve geçerli mazereti olmaksızın bu sürede eksikliği tamamlamaması halinde başvurusunun reddedileceğini bildirir.

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun bireysel başvuruların kabul edilebilirlik şartları ve incelenmesini düzenleyen 48'inci maddesi uyarınca kabul edilebilirlik kararı verilmesinin ön koşulu yukarıda sayılan 46 ile 47'nci maddelerdeki koşulları başvurucunun ve başvurunun sağlamasıdır. Mahkeme anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya temel hakların kapsamının ve sınırlarının belirlenmesi açısından önem taşımayan ve başvurucunun önemli bir zarara uğramadığı başvurular ile açıkça dayanaktan yoksun başvuruların kabul edilemezliğine¹⁶² karar verebilir.

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 49'uncu maddesi uyarınca kabul edilebilirliğine karar verilen başvurular hakkında bölümler tarafından esas incelemeye geçilir. Kabul edilebilirlik kararı alan başvurular hakkında mahkeme gerekli gördüğünde Adalet Bakanlığı'ndan

¹⁶¹ Anayasa Mahkemesine göre hangi hallerin haklı mazeret olduğunun önceden belirlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle mahkemenin, ileri sürülen mazeretin haklı olup olmadığını her başvuruda olayın özelliklerini dikkate alarak değerlendirmesi gerekir. Mücbir bir sebep veya ağır hastalık gibi haller birer haklı mazeret sebebi olarak görülebilir. Buna karşın başvurucunun belirtilen tarihler arasında Eskişehir'de çalışıyor ve iş sahasından ayrılamıyor olması bireysel başvuru yapmasını engeller nitelikte bir husus değildir ve haklı mazeret olarak değerlendirilemez. Aksi bir düşünce bireysel başvuru için tanınan otuz günlük başvuru süresinin çalışanlar açısından işletilmemesi sonucunu doğurur. Dolayısıyla başvurucunun mazeretini haklı görmek imkansızdır, AYM., 12.02.2013 gün ve BN. 2012/1075, RG., 22.02.2013, S. 28567.

¹⁶² Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu 48'inci maddesi uyarınca kabul edilebilirlik incelemesi komisyonlarca yapılır. Kabul edilebilirlik şartlarını taşımadığına oy birliği ile karar verilen başvurular hakkında, kabul edilemezlik kararı verilir. Oy birliği sağlanamayan dosyalar bölümlere havale edilir. Kabul edilemezlik kararları kesindir ve ilgililere tebliğ edilir. Kabul edilebilirlik şartları ve incelemesinin usul ve esasları ile ilgili diğer hususlar İçtüzükle düzenlenir.

yazılı görüş talep edebilir. Esas inceleme de gerekli görülen bilgi, belge ve deliller de istenerek temel hakkın ihlal edilip edilmediğine yönelik her türlü araştırma ve inceleme yapılır. Hakkın korunması amacıyla bölümler gerekli gördüğü tedbirlere resen veya talep üzerine tedbir kararı¹⁶³ verebilir. Bölümlerin, bir mahkeme kararına karşı yapılan bireysel başvurulara ilişkin incelemeleri, bir temel hakkın ihlal edilip edilmediği ve bu ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağına belirlenmesi ile sınırlıdır. Bölümlerce kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz.

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 50'nci maddesi uyarınca mahkeme esas inceleme neticesinde ihlal olup olmadığına karar verir. Şayet bir temel hak ihlali söz konusuysa ihlalin ve sonuçlarının ortadan kalkması için gerekenlere hükmedilir. Fakat mahkeme asla yerindelik denetimi yapamaz, idari işlem veya eylem niteliğinde karar veremez. Şayet ihlal bir yargı kararından kaynaklanıyorsa tekrar yargılanmasında hukuki yarar varsa dosya yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Hukuki yarar yoksa başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya başvurucuya genel mahkemede dava açması yolu gösterilebilir. Davadan feragat halinde ise dosya düşer. Esas hakkında verilen kararlar Resmi Gazetede ilan olur.

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 51'inci maddesi uyarınca mahkeme, bireysel başvuru hakkını açıkça kötüye kullandığını tespit ettiği başvurucular aleyhine, disiplin para cezasına hükmedilebilir.

3. İçtüzük

Anayasa Mahkemesi sadece bireysel başvuru davalarını karara bağlamak üzere kurulmuş bir mahkeme değildir. Soyut ve somut norm denetimlerini yapmak (AY md.150-152), yüce divan sıfatı ile yargılama

¹⁶³ Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu 49'uncu maddesi uyarınca tedbire karar verilmesi hâlinde, esas hakkındaki kararın en geç altı ay içinde verilmesi gerekir. Aksi takdirde tedbir kararı kendiliğinden kalkar.

yapmak (AY md.148/6) gibi kendisine daha başka görevler de verilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruları incelerken yapısı ve yargılama usulü, diğer görevlerini yerine getirdiği zamanlarda olduğundan farklıdır. Bu nedenle bireysel başvuruları incelemekte olan Anayasa Mahkemesinin ‘Bireysel Başvuru Mahkemesi’ (BBM) sıfatıyla görev yaptığı¹⁶⁴ söylenebilir.

BBM’nin başvuruları incelerken uygulayacağı usule ilişkin hükümler hem Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununda hem de Anayasa Mahkemesi İÇtüzüğünde mevcuttur.

BBM’nin karar vericileri, Anayasa Mahkemesi üyeleridir. Bireysel Başvuru Mahkemesi Genel Kurul, Bölümler ve Komisyonlar halinde toplanarak karar verir (İÇtüzük md.23).

Mahkeme başkanı Komisyonlarda veya Bölümlerde yer almaz ama bireysel başvuru mekanizmasının işleyişinde önemli bir unsurdur. Mahkemenin bu organlarına Mahkeme üyesi olmayan raportörler yardımcı olur. Bireysel başvuru dosyasını olgunlaştırıp hazırladıkları karar taslaklarını karar organlarının önüne getirirler. Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununda yer almayan ‘Bireysel Başvuru Bürosu’ Komisyonlar baş raportörünün gözetiminde bir raportör ve yeterli sayıda raportör yardımcısı ile personelden oluşur. Mahkemede yargısal ve idari çalışmalara yardımcı olmak üzere yeteri kadar raportör görevlendirilir ya da atanır (Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu md.24).

Bireysel başvuru bürosunun temel işlevi; başvuruları numaralandırıp dosyalayarak kaydını yapmak ve başvurularda bulunan idari yönden tamamlattırılması gereken eksiklikleri tespit ederek bunların giderilmesi için gerekli yazışmaları yapmaktır. Bireysel başvuru

¹⁶⁴ DOĞRU, s.25.

bürosu başvurularla ilgili yazışmaların kaydı, takibi, ilgili birimlere sevki işlemlerini de yürütür (İçtüzük md.65).¹⁶⁵

Komisyona temel işlevi, mahkemeye yapılan bireysel başvuruları hukuki süzgeçten geçirmek ve esasın incelenebilir nitelikte olmayan başvuruları yargılama süreci dışına çıkarmaktır.¹⁶⁶

Bölümlerin temel işlevi, komisyon tarafından kendisine gönderilen başvurularda kabul edilebilirlik sorunları varsa önce bunları çözmek ve başvurunun esası hakkında, yani Anayasanın ihlal edilip edilmediği konusunda karar vermektir (İçtüzük md.28).¹⁶⁷

Genel Kurulun bireysel başvurulardaki temel işlevinin, Komisyonlar ve Bölümler tarafından çözülemeyen esaslı hukuki sorunları

¹⁶⁵ AYM İçtüzüğü'nün 66'ncı maddesine göre bireysel başvuru bürosu gelen başvurularda şekli eksikliklerin varlığını inceler, bir eksiklik tespiti halinde bunların tamamlattırılması için başvurucuya, avukatına veya varsa kanuni temsilcisine 15 günü geçmemek üzere süre verir. Başvurucuya eksiklikleri tamamlaması için verilen yazıda süresi içinde tamamlamadığı takdirde başvurusunun reddine karar verileceği bildirilir. İçtüzük 66'ncı maddenin son fıkrası gereğince başvurunun, süresinde yapılmadığı, 59 ve 60'ncı maddelerdeki şekil şartlarına uygun olmadığı ve tespit edilen eksikliklerin verilen kesin sürelerde tamamlanmadığı hallerde komisyon baş raportörü tarafından reddine karar verilir ve başvurucuya bildirilir. Bu karara karşı tebliğ tarihinden itibaren yedi gün içinde komisyona itiraz edilebilir. Bu konuda komisyonun verdiği kararlar kesindir.

¹⁶⁶ "Komisyon bir başvurunun sadece oybirliği ile kabul edilemez olduğuna karar verdiğinde başvuru sona erer ve bu kadar kesindir; diğer hallerde başvuru bölüm önünde görülmeye devam eder. AYM İçtüzüğü 33'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre komisyonlar önlerindeki bir başvurunun anayasanın uygulanması veya yorumlanması veya temel hakların kapsam ve sınırlarının belirlenmesi açısından, önem taşıyıp taşımadığının, başvurunun önemli bir zarara uğrayıp uğramadığının tespiti ve başvurunun çözümünün bir ilke kararını gerektirmesi veya alınacak kararın mahkeme tarafından verilmiş başka bir karar ile çelişebilecek nitelikte olması hallerinde kabul edilebilirlik hususunda karara bağlamadan başvuruyu ilgili bölüme gönderirler. Başvurunun süresinde yapılmadığı veya içtüzüğü ilgili maddesindeki şekil şartlarına uygun olmadığı ve tespit edilen eksikliklerin verilen kesin sürede tamamlanmadığı hallerde komisyonlar baş raportörü tarafından reddine karar verilir. AYM İçtüzüğü 80'inci maddesi gereğince komisyon yargılamanın her aşamasında davadan feragat, davanın takipsizliği, ihlalin ve sonuçlarının ortadan kalkması veya bölümler ve komisyonlarca tespit edilen herhangi bir gerekçeden ötürü başvurunun incelenmesinin sürdürülmesini haklı kılan bir neden görülmemesi hallerinde düşme kararı verebilirler", DOĞRU, s.70.

¹⁶⁷ Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 28'inci maddesi uyarınca bölümler, komisyonlar tarafından kabul edilebilir bulunan başvuruların esas incelemesini yaparlar. Şayet başvurunun kabul edilebilirliğine ilişkin karar komisyonlar tarafından karara bağlanmadı ise bölümler, bölüm başkanının gerekli görmesi üzerine hem kabul edilebilirlik hem de esasa ilişkin inceleme yaparlar. Bölümler kabul edilebilirliğe ilişkin bir engelin varlığını tespit ederse veya bu durumun ortaya çıkması halinde her aşamada kabul edilemezlik kararı verebilirler. Bölümlerden birinin görülmekte olan bir başvuruya ilişkin olarak vereceği karar, bölümlerin önceden vermiş olduğu bir karar ile çelişecekse veya konunun niteliği itibariyle Genel Kurul tarafından karara bağlanması gerekli görülürse ilgili bölüm dosyadan el çekebilir. Bu durumda bölüm başkanı başvuruyu Genel Kurula götürmek üzere başkanına iletir.

çözmek ve içtihat istikrarını sağlamak olduğu görülmektedir(İçtüzük md.25/d).

IV. Bireysel Başvurunun Konusu

Bireylerin Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yoluna gidebilmeleri için; Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve buna ek Türkiye'nin taraf olduğu protokoller kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından ihlal edildiğini ileri sürmeleri gerektiğine değinmiştik. Şu halde hangi temel hak ve özgürlüklerin AİHS ve Anayasa'nın kesiştiği ortak koruma alanına girdiğinin tespiti gerekmektedir. Çalışmada bireysel başvuru konusu olarak mükellefin susma hakkı incelendiğinden başvuru konusu olabilecek diğer haklar sadece sayılmakla yetinilmiştir.

1. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Buna Bağlı Türkiye'nin Taraf Olduğu Protokoller Kapsamında Yer Alan Anayasal Temel Hak ve Özgürlükler

Anayasanın 148'inci maddesinin 3. fıkrası uyarınca bireysel başvuruya konu edilebilecek haklar bir önceki başlık altında sayılan Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden AİHS kapsamındaki herhangi biri olarak sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda Anayasa ve AİHS'de korunması öngörülen yani bireysel başvuru konusu edilebilecek ortak haklar şunlardır:

- 1) Yaşama hakkı (AY md. 17/1-4), (AİHS md.2)
- 2) İşkence, insanlık dışı ya da onur kırıcı davranış ve cezadan korunma hakkı (AY md.17/1), (AİHS md.3)
- 3) Tutsak ve köle edinilmemek, zorla çalıştırılmamak hakkı (AY md.18, 50, 72), (AİHS md.4)

4) Özgürlük ve kişi güvenliği hakkı (AY md.19, 38/9-10), (AİHS md.5)

5) Adil yargılanma hakkı (AY md.36, 37, 38/4-6-7, 39, 125, 138, 139, 141, 142, 148), (AİHS md.6)

6) Ceza yasalarının geriye yürümezliği (AY md.37/1-2-3, 137), (AİHS md.7)

7) Özel yaşama ve aile yaşamına, konut dokunulmazlığı ve haberleşme hürriyetine saygı hakkı (AY md.20, 21, 22, 41, 56/1-2, 13), (AİHS md.8)

8) Düşünce, vicdan ve din özgürlüğü (AY md.24, 25, 81, 136, 174), (AİHS md.9)

9) Düşünceyi açıklama (ifade) özgürlüğü (AY md.26, 27, 28, 30, 31, 32, 39, 83, 130, 133), (AİHS md.10)

10) Toplanma ve örgütlenme özgürlüğü (AY. md.33, 34, 51, 53, 54, 68, 69, 13), (AİHS md.11)

11) Evlenme ve aile kurma hakkı (AY. md.20, 41, 26) (AİHS md.12)

12) Etkili hukuk yollarına başvurabilme hakkı (AY md.40, 74, 148), (AİHS md.13)

13) Ayrımcılık yasağı (AY md.10), (AİHS md.14)

AİHS’de yer alan temel hak ve özgürlükler sözleşmeye eklenen 1, 4, 6, 7, 12, 13 no’lu ek protokoller ile arttırılmış ve sözleşmenin kapsamı genişletilmiştir. 18.05.1954 tarihinde AİHS’ye taraf olan Türkiye 1, 6 ve 13 no’lu ek protokollere taraftır.¹⁶⁸ Anayasa Mahkemesi Kuruluş

¹⁶⁸ Türkiye 10.03.1954 tarihinde kabul edilen 6366 sayılı yasa ile AİHS’ i ve ilk ek protokolü onaylamıştır. Kanun 19.03.1954 Tarihinde resmi gazetede yayınlanmıştır. Onay

Kanunun 45'inci maddesine göre AİHS ek protokollerinde yer alan anayasal haklar bireysel başvuru konusu yapılabilmektedirler.¹⁶⁹ Ek protokoller ile tanınan temel hak ve özgürlükler şunlardır:

- 1) Mülkiyet hakkı (AY md.35, 46, 47, 43, 169, 73, 63), (AİHS Ek P 1 md.1)
- 2) Eğitim hakkı (AY md.42, 24/4), (AİHS Ek P 1 md.2)
- 3) Serbest Seçim Hakkı (AY md.67), (AİHS Ek P 1 md.3)
- 4) Kişilerin sözleşme yükümlülükleri nedeniyle özgürlüğünden yoksun bırakılma yasağı (AY md.38/8), (AİHS Ek P 1 md.1)
- 5) Serbest Dolaşım Özgürlüğü (AY md.23), (AİHS Ek P 4 md.2)
- 6) Vatandaşların sınır dışı edilme yasağı (AY md.23/6, 38/11), (AİHS Ek P 4 md.3)
- 7) Cezai konularda iki dereceli yargılama hakkı (AY md.36), (AİHS Ek P 7 md.2/1)
- 8) Adli hata halinde tazminat hakkı (AY md.19), (AİHS Ek P 7 md.3)
- 9) Aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkı (AY md.2), (AİHS Ek P 7 md.4)
- 10) Eşler arasında eşitlik (AY md.41), (AİHS Ek P 7 md.5)
- 11) Ölüm cezasına çarptırılmama hakkı (AY md.38), (AİHS Ek P 7 md.5)

belgesinin 18.05.1954 tarihinde verilmesi ile sözleşme Türkiye açısından yürürlüğe girmiştir.

¹⁶⁹ KARAMAN, s.157.

2. Kamu Gücü İhlali

Gerek Anayasa, gerekse Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun ilgili hükümlerine göre Türkiye’de kamu gücüne atfedilebilir biçimde¹⁷⁰ gerçekleşmiş temel hak ve özgürlük ihlallerinin bireysel başvuru konusu yapılabileceğine daha önce değinilmiştir.

‘Kamu gücü’ Alman hukukuna ait bir kavram olan “*öffentliche Gewalt*”ın Türkçe karşılığıdır. Kamu gücünü, Türk anayasa hukukunda kullanılan terimlerle ifade etmek gerekirse; ‘kamu makamları’ ya da ‘idare’ kavramlarıyla ifade edilebilir.¹⁷¹

Kamu gücü dışa karşı bağımsızlığı içte ise meşru otoriteyi elinde tutan organı ifade eden soyut bir ilke olan egemenlik kavramının kurumsallaşmış bir görünümü olarak da ifade edilebilir. Anayasacılık anlayışında esas olan iktidarın sınırlandırılması anlayışı, hak ve özgürlüklerin yargısal güvenceye sahip biçimde tanınması ve potansiyel ihlal edici olan kamu gücünün paylaşılması yoluyla etkili olabilir.¹⁷² KILINÇ kamu gücünü en geniş ifadeyle yasama, yürütme ve yargı organlarının işlemleri olarak ifade etmiştir.¹⁷³

Bireysel başvuru konusu kamu gücü davranışı bir eylem ya da işlem gibi aktif bir davranış olabileceği gibi, yapılması gereken bir işlem ya da eylemin yapılmaması şeklinde pasif bir davranış da olabilir. Yani temel hak ve özgürlük ihlali kamu gücünün ihmali (hareketsizliği) ile de gerçekleştirilmiş olabilir. Belirtmek gerekir ki kamu gücünün ihmalinden söz edebilmek için kamu organlarının işlemde bulunma zorunluluğunun bulunması, diğer bir ifadeyle devletin dava konusu temel hak ve özgürlüğü sağlamakla yükümlü olması şarttır.¹⁷⁴

¹⁷⁰ AYDIN, s.137.

¹⁷¹ Hikmet Sami TÜRK, “Türkiye İçin Anayasa Şikâyeti Modeli Tartışma Paneli”, s.4, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/tiasm.pdf (12.08.2014).

¹⁷² ŞİRİN, s.265.

¹⁷³ KILINÇ, s.24.

¹⁷⁴ KARAMAN, s.179-180.

Hem Anayasanın 148'inci maddesi hem de Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 45'inci maddesi, temel hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından *ihlali* halinde bireysel başvuruya gidileceğini düzenlemiştir. Şu halde ihlalin ne olduğunun izahı gerekmektedir nitekim ilgili başlık altında değinildiği üzere başvuru dilekçesinde bir temel hak ve özgürlük ihlali gösterilmek zorundadır.

İhlal kavramı şu şekilde tanımlanabilir: “*Güvence altına alınan temel hak ve özgürlüğün koruma alanına giren ihmali ya da icrai bir davranışta bulunması kamu gücü tarafından önemli ölçüde zorlaştırılıyor veya olanaksız kılınıyorsa ve kamu gücünün bu zorlaştırması veya olanaksız kılması bir hukuka uygunluk sebebine dayanmıyorsa ortada bir ihlal vardır*”.¹⁷⁵

İhlalin varlığının başvurucu tarafından iddia edilmesi başvuruda bulunabilmesi için yeterlidir, gerçekten olup olmadığına ilişkin tespit başvurunun incelenmesinin esasını oluşturur. İhlalin var olup olmadığının tespiti öncelikle temel hak ve özgürlük alanına bir müdahalenin varlığına bağlıdır, bu noktada müdahalenin bir ihlal oluşturup oluşturmadığı hususunu Anayasa Mahkemesi belirleyecektir.¹⁷⁶

Kamu gücü tarafından yapılan işlemler; yasama işlemleri, idari nitelikli işlemler ve yargı organı tarafından yapılan işlemler olarak üçe ayrılabilir.

Anayasanın “yasama yetkisi” başlıklı 7'nci maddesi uyarınca yasama yetkisi Türk milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir ve bu yetki devredilemez. Buradan anayasanın yasama organı olarak TBMM'yi öngördüğü görülmektedir.¹⁷⁷ Yasama organının yasama görev

¹⁷⁵ AYDIN, s.134.

¹⁷⁶ KARAMAN, s.178.

¹⁷⁷ TBMM'nin görev ve yetkilerini düzenleyen anayasanın 87.maddesi ise şu şekildedir; “Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak; Bakanlar Kurulunu ve Bakanları denetlemek; Bakanlar Kuruluna belli konularda kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi vermek; bütçe ve kesin hep kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmek; para basılmasına ve savaş ilanına karar vermek; milletlerarası

ve yetkileri ile sonuç doğurmaya yönelik yaptığı irade açıklamaları ‘yasama işlemleri’ olarak adlandırılır.¹⁷⁸ Yasama işlemleri kendi içinde ‘kanunlar’ ve ‘parlamento kararları’ olmak üzere ikiye ayrılır.¹⁷⁹ Kanunlar kendi içinde özel ve genel nitelikli olmak üzere ikiye, parlamento kararları ise içtüzükler, meclis kararları ve diğer meclis kararları olmak üzere üçe ayrılırlar.¹⁸⁰ Yasama işlemlerinin hangilerinin kanun hangilerinin parlamento kararı olduğuna ilişkin ayrımı yapmak her zaman mümkün olmamaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki yasama işlemleri resmi gazetede yayımlanırken nitelikleri belirtildiğinden¹⁸¹ ve bireysel başvuru daha önce de belirtildiği üzere *a posteriori* (yürürlüğe konmuş normlar üzerinde yapılan denetim)¹⁸² bir denetim olduğundan, ayrımın yapılmasının bireysel başvuru için pratikte bir önemi olmayacaktır.

2.VERGİ HUKUKUNDA ANAYASA MAHKEMESİNE BİREYSEL BAŞVURU HAKKI

I. Vergi Hukukunda Bireysel Başvurunun “Hak” Olarak Tanınması

Mükellef hakları, her ne kadar genel bir tanımı yoksa da vergi kanunlarının gerektirdiği veya mükellefe tanımış olduğu kazanımlar olarak ifade edilebilir.¹⁸³ Hak kavramının karşıtı olarak hukuki yükümlülük veya ödev kavramları kullanılabilir. Nitekim devletin hak

antlaşmaların onaylanmasını uygun bulmak; Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilanına karar vermek ve Anayasanın diğer maddelerinde öngörülen yetkileri kullanmak ve görevleri yerine getirmektir”. Sayılan görev ve yetkiler yasama fonksiyonunu yerine getiren TBMM’nin, bir kamu gücü olarak eylemlerinin somut görünümüdür, ŞİRİN, s.277.

¹⁷⁸ KARAMAN, s.184.

¹⁷⁹ GÖZLER, s.240; ÖZBUDUN, s.303-304.

¹⁸⁰ TANÖR/YÜZBAŞIOĞLU, s.285.

¹⁸¹ ÖZBEY, s.188.

¹⁸² KABOĞLU, *Anayasa Hukuku Dersleri*, s.333.

¹⁸³ Güneş ÇETİN GERGER, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*, Legal Yayıncılık, İstanbul: 2011, s.24.

sahibi olarak vergilendirme yetkisini kullanması durumunda, vergi mükellefi için vergi ödevi doğmaktadır.¹⁸⁴

*“Mükellef haklarının temelini vergi idaresinin vergilendirme ile ilgili tüm eylem ve işlemlerine mükellef perspektifinden bakabilmesi anlayışı oluşturmaktadır”.*¹⁸⁵ Vergilendirmenin etkin ve adil olması için mükellefler ve vergi idaresi arasındaki ilişkilerin mükelleflere bazı hak ve olanaklar tanınacak biçimde kurgulanması gerekir. Mükelleflere haklar tanıyan düzenlemeler iç hukuk (anayasa ve yasalar gibi) veya dış hukuk (uluslararası anlaşmalar ve sözleşmeler) kaynaklı olabilir.¹⁸⁶ Herhangi bir bireyin vergi ödevlisi olsun olmasın genel hukuk düzenine bağlı olarak sahip olduğu temel hakların, vergi hukukundaki görünümü vergi mükellefinin hakları olarak karşımıza çıkar.¹⁸⁷

Temel hak ve özgürlükler ile vergi ve benzeri mali yükümlülükler arasında sıkı bir bağ mevcuttur. Vergi düzenlemeleri neredeyse tüm temel hak ve özgürlükleri yakından ilgilendiren ve etkileyen yasama işlemleridir. Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bir kararda¹⁸⁸ devletin vergilendirme yetkisi, hukuk devleti, hukuk güvenliği ve temel hak ve özgürlükler arasındaki bağlantı *“Hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir”* şeklinde kurulmuştur.¹⁸⁹

“Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe

¹⁸⁴ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, 5.B, İstanbul: Beta Yayınevi, 2009, s.15.

¹⁸⁵ ÇETİN GERGER, s.25.

¹⁸⁶ Şükrü KIZILOĞLU/Metin TAŞ, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5.B, Ankara: Gazi Yayınevi, 2011, s.108.

¹⁸⁷ ÇETİN GERGER, s.25.

¹⁸⁸ AYM, 20.03.2008 gün ve E.2004/94, K.2008/83, RG. 01.07.2001, S. 26923

¹⁸⁹ Şehnaz GEREK/Alı Rıza AYDIN, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2.B, Ankara: Seçkin Yayınevi, s.279.

kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli yere sahip bulunmaktadır.”¹⁹⁰

Türkiye’de vergi kanunlarında mükellef hakları ile ilgili ayrı bir düzenleme mevcut değildir. Hakların ortaya konması sınırlı sayıda akademik çalışma ile mümkün olmuştur. Buna göre mükellefin hakları genel ve özel haklar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Mükellefin genel hakları; adil ve saygılı hizmet alma hakkı, bilgi alma hakkı, başvuru hakkı, temsilci kullanma hakkı ve bilgilerin ve özel hayatın gizliliği hakkı olarak sayılabilir. Mükellefin özel hakları ise; tarh ve tahsile ilişkin haklar, idari yollar sırasında haklar, yargılama sırasında haklar, vergi denetimi sırasında haklar olarak sayılabilir.

Mükellefin adil yargılanma ve buna bağlı olarak susma hakkı, özel haklarının içinde yer alan yargılama sırasında haklar kategorisi içerisinde yer almaktadır.¹⁹¹ Mükellefin temel hak ve hürriyetlerine devletin vergilendirme yetkisini kullanması suretiyle yönelmiş bir ihlalin varlığı halinde sahip olduğu anayasa mahkemesine bireysel başvuru hakkının, mükellefin genel haklarından biri olarak kabulü gerekir. Nitekim bireysel başvuru hakkı; - AY’nin 36’ncı maddesinde düzenleme bulan hak arama hürriyetinin - devletin hukuk sisteminin öngördüğü yetkili mahkeme tarafından kişilerin uyuşmazlıklarının karara bağlanmasını isteme hakkının bir görünümüdür.¹⁹² Bireysel başvuru idarenin; mükellefin temel idarenin hukuka aykırı işlemine karşı, mevzuat ile tanınan tüm hukuki yolların tüketilmesi halinde elinde mevcut bulunan son bir çıkış olanağıdır.¹⁹³

¹⁹⁰ AYM, 07.10.2003 gün ve E.2003/73, K.2003/11, RG., 11.10.2003, S. 25256.

¹⁹¹ Doğan ŞENYÜZ/Mehmet YÜCE/Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, Bursa: Ekin Yayınevi, 2010, s.99-102.

¹⁹² Mesut AYDIN, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C.61, S.3, 2006, s.9.

¹⁹³ ÖZBEY, s.83.

II. Vergi Hukukunda Bireysel Başvuru Hakkının Doğması

1. Mükellefin Temel Hak Ve Özgürlükleri

Mükellef haklarının mevzuatımızda sistematik bir düzenleme bulunmadığına değinmiştik. Bunlara öncelikle Anayasamızda, Vergi Usul Kanununda (VUK) ¹⁹⁴, vergi yargısını ve idari yargıyı düzenleyen yasalarda rastlamaktayız. Vergi idaresi karşısında mükellefin sahip olduğu haklara, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gibi uluslararası hukuk metinleri de yer vermiştir. Devletin vergilendirme yetkisinin gerek maddi gerek şekli hukuk açılarından kullanımı, ulusal ve uluslararası hukuk normları ile sınırlıdır. Söz konusu sınırlamalar ve küreselleşmenin etkisiyle kolektif insan hakları standartları oluşturulmuştur. ¹⁹⁵

“Tüm vatandaşların temel haklarını güvence altına alan anayasal ilkeler ve düzenlemeler, etkisini mükellef hakları alanında da göstermektedir. Anayasa’da düzenlenen; kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, seyahat ve haberleşme özgürlüğü, hak arama özgürlüğü ile başvurma hakkı ilkeleri ve ilgili hükümler, aynı zamanda vergileme sürecinde mükelleflerle ilgili yapılacak işlemlerde de belirleyici, yönlendirici ve kısıtlayıcı olmaktadır. Dolayısıyla, anayasada mükellef haklarıyla ilgili doğrudan düzenlemeler olmamasına rağmen, genel nitelikli anayasal hükümler mükellef haklarının da temel dayanağını oluşturmaktadır ”. ¹⁹⁶

Mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, ayrımcılığa tabi olmama hakkı, özel hayatın gizliliği hakkı Anayasa ve AİHS’nin koruduğu ortak haklardandır ve mükellef tarafından bireysel başvuru konusu yapılabileceklerdir. Çalışmada ele alınan adil yargılanma hakkı AİHS’nin koruma altına aldığı, adli mekanizmanın işleyişinde mükellefe

¹⁹⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 10.01.1961, Resmi Gazete Sayı: 10703-10705.

¹⁹⁵ Nami ÇAĞAN, “Mükellef Hakları”, Ankara Barosu, Açılış Konuşması?? s.6.

¹⁹⁶ ÇETİN GERGER, s.30.

bir dizi usuli güvence sağlayan haklar blokudur. Susma hakkı bu blokun bir parçasını oluşturur.¹⁹⁷

Adil yargılama hakkı, düzenleyen Anayasanın 36'ncı maddesi anayasanın kişi hak ve ödevlerini düzenleyen ikinci bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Adil yargılanma hakkında suç ve cezalara ilişkin esasları düzenleyen Anayasa'nın 38'inci maddesinin beşinci fıkrasına göre ise hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.

Anayasa adil yargılanma hakkı öznesini 'herkes' olarak tanımlamıştır. Yargılama sürecinde vergi idaresi karşısında davacı veya davalı olarak bulunan vergi mükellefinin adil yargılanmaya ilişkin hakları kişi hak ve ödevleri bölümünde düzenlendiği için bu bölümde düzenlenen hakların hukuki düzenine tabidir.¹⁹⁸

Ayrımcılığa tabi olmama hakkını, vergilendirme alanında AİHS'nin diğer maddelerinde düzenlenen hak ve özgürlüklerle birlikte ele almak gerekir. Diğer hakların bireylere sağlanmasında ayrımcı bir muamele yapılıp yapılmadığı bu hakkın konusunu oluşturur. Devletin bilgi alma ve toplama yoluyla bireylerin özel hayatlarının gizliliği hakkına müdahalesi söz konusu olabilmektedir. Bu bilgi alma ve toplama işleminde mükellefin özel alanı, hem bilgilerin saklanması, korunması ve kamuoyundan gizlenmesi hem de bu bilgilere yalnızca mükellefin ulaşabilmesi bakımından ele alınmalıdır. AİHM vergilendirmeye ilişkin davalarda, idarenin mükellefin özel yaşamına müdahalesini ekonomik

¹⁹⁷ ÇETİN GERGER, s.87-88.

¹⁹⁸ SABAN, s.21-22.

refahın sağlanması veya suçun önlenmesi amacıyla yapılmış müdahaleler olarak değerlendirmiştir.¹⁹⁹

Anayasanın “ Vergi ödevi” başlıklı 73. maddesi şu şekildedir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasa Mahkemesine göre, AY’nin 73’üncü maddesinde ifadesini bulan verginin yasallığı ilkesi verginin kurucu temel öğeleri ile vergisel ödev ve vergisel yöntem ilişkilerini düzenleyen temel öğelerin ancak yasayla konulabileceğini, değiştirilebileceğini ve kaldırılabilceğini ifadeler. Ceza hukukunda yasallık ilkesinin anayasal bir norm olarak düzenlenmesinin sebebi, her iki hukuk dalında hukuki belirlilik ve güvenliğin sağlanmasının çalışılmasıdır. Bu itibarla Anayasa’nın 73’üncü maddesi ile 38’inci maddesi arasında paralellik kurulması doğaldır.²⁰⁰

2. Vergi Hukukunda Kamu Gücü İhlali

“Vergi ilişkisi, özel hukuk sùjeleri arasında gerçekleşen eşitler arası bir hukuki ilişki değil, devletin üstün kamu gücüne dayanan bir kamu hukuku ilişkisidir. Vergi hukukunda devletin sahip olduğu bu kamu gücü, vergilendirme yetkisi olarak adlandırılır. Bu yetki ‘devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak’ tanımlanabilir. Devlet bu yetkisine

¹⁹⁹ ÇETİN GERGER, s.89.

²⁰⁰ AYM, 28.04.2011 gün ve E.2009/39, K.2011/68, RG., 15.10.2011, S. 28085.

dayanarak, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla vatandaşlarının gelir ve/veya servetine ortak olmaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda bireyin ve devletin çıkarları çatışma halindedir. Elbette, devletin bireye nazaran kamu hizmetlerinin finansmanı gibi üstün bir amacı olduğu ifade edilebilirse de, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireyin çıkarlarının da vergilendirme yetkisi karşısında korunması gerekir. Başka bir anlatımla, vergi ilişkisinin temelinde yatan çıkar çatışması; ancak söz konusu çıkarların dengelenmesi suretiyle çözümlenebilir. Çünkü vergilendirme yetkisinin keyfi ve sınırsız kullanımı bireylerin hak ve özgürlüklerine hukuk dışı bir müdahale anlamı taşır. Bu sebeple, tüm demokratik hukuk devletlerinde devletin bu yetkisi, hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleri ile sınırlandırılmaktadır.”²⁰¹

İdari işlemlerde iradenin açıklanması, diğer hukuki işlemlerden farklı olarak ‘devlet yetkisi’ ve ‘kamu gücü ayrıcalıkları’ ile donatılmıştır.²⁰² Nitekim vergi, devletin bu yetki ve güce dayanarak, tek taraflı belirlediği karşılıksız parasal ödemeleri ifadeler. Vergi hukuku ise devlet ile mükellef arasındaki bu vergi ilişkisinin hukuki dayanaklarını inceler.²⁰³

Devlet ile mükellef arasındaki ilişki; mükellef için ‘borç’, devlet için ise ‘alacak’ doğurur. Ancak bu borç veya alacak özel hukuktan farklı olarak iki taraf arasındaki sözleşmeden ya da haksız fiile dayalı sorumluluktan kaynaklanmaz. Vergi alacağı dayanağını, devletin egemenlik hakkında bulur. Bu alacak - borç ilişkisinde yine özel hukuktakinden farklı olarak taraflar eşit konumda değildir. Devlet mükellefin aksine kamu gücünü kullanma yetkisine sahiptir. Devlet kamu gücünü kullanarak rıza ile ödenmeyen vergiyi zorla tahsil edebilir. Devlet tarafından kamu gücü kullanılarak oluşturulan diğer ilişkilerde olduğu gibi, devletin üstün hak ve yetkileri ile bu hak ve yetkiler

²⁰¹ AYM, 28.04.2011 gün ve E.2009/39, K.2011/68, RG. 15.10.2011, S. 28085.

²⁰² Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.3.

²⁰³ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, C.1, 32.B, Ankara: Savaş Yayınevi: 2014, s. 4.

karşısında güçsüz durumda bulunan vergi mükellefinin çıkarlarını dengeleyen kurallar bütünü vergi hukukunu oluşturur.²⁰⁴ Kamu gücü karşısında güçsüz durumda bulunan mükellefin haklarının korunması amacına hizmet eden bireysel başvuru yolunun mükellef açısından büyük önem taşıdığı bu noktada dikkat çekmektedir.

Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken kamu gücünü haiz olduğu tartışmasız olmakla beraber ‘vergilendirme işlemleri’ kavramının içinin doldurulması; mükellefin, vergi idaresinin hangi işlemlerine karşı bireysel başvuru yoluna gidebileceğinin tartışılması gerekir.

İdarenin yargısal denetimini gerçekleştirmek suretiyle vergilendirme işlemlerinin hukuk devleti ilkesine uygunluğunu vergi yargısı sağlar.²⁰⁵ Vergi yargısında çözümlenmesi gereken vergisel uyumsuzluklar verginin tarh²⁰⁶ ve tebliğ²⁰⁷ edilmesi, tahsil²⁰⁸ edilmesi aşamalarında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerinden kaynaklanmaktadır.²⁰⁹ Tarh, tebliğ ve tahsil aşamasında yapılan yanlışlıklar idari ve yargısal denetim konusu olabilir.²¹⁰ Mükellefin temel hakkına yönelen bir ihlal, idari işlem veya eylem niteliği taşıyan tarh

²⁰⁴ Turgut CANDAN, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü”, s.1 http://www.adanasmmmo.org/sempozyum/turgut_candan.doc (12.06.2014).

²⁰⁵ Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 22.B, Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, s.185.

²⁰⁶ Vergi yasasında gösterilen matrah üzerinden yine yasada belirlenen oranlara göre vergi alacağının hesaplanması ve tutar olarak tespiti anlamına gelen tarh kurucu olmayan fakat tespit edici ve açıklayıcı nitelikteki bir idari işlemdir. Biçimsel bakımdan önemli sonuçları olan tarh işlemi, vergi borcunun mükellefin malvarlığına yüklenmesinin ve vergi alacağına yürürlük gücü kazandırılmasının ön koşuludur. Maddesel bakımdan tespit edici ve açıklayıcı nitelik taşıyan tarh, biçimsel bakımdan icrai nitelik taşır, Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Özdem Kardeşler Matbaası, 1986, s.96.

²⁰⁷ Bir kimse hakkında hüküm ifade edecek yazının o kimseye önceden belirlenmiş esas ve usullere göre iletilmesi manasına gelen tebliğ usulüne göre yapılmadığı takdirde birtakım sonuçlar doğurur. Burada ikili bir ayrıma gitmek gerekir. Tebliğ edilen belgede usulsüzlük varsa ve bu esasa etki edecek nitelikte değilse tebliğin geçerliliğini önlemez, tebliğin hukuksal değeri vardır. Şayet tebliğin yöntemine usulsüzlük varsa bu durumda tebliğ yapılmamış sayılır, KANETİ, s112-118; Tebliğ uygulamaya ilişkin idari işlem kategorisinde yer almaktadır. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.103.

²⁰⁸ Verginin ödenmesi yani tahsili ile vergi borcu ortadan kalkar. Verginin tahsili başlı başına bir idari işlem olduğu için idari ve yargısal denetim konusu olabilir, ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.108.

²⁰⁹ BİLİCİ, s.172.

²¹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.108.

Bireysel başvuru yolunda sadece dava konusu işleme/eyleme dayalı temel hak ihlalinin giderilmesi talebi söz konusudur dolayısıyla davacı ve davalı taraflar bulunmamaktadır.²¹³

Modern hukuk sistemlerinde ayırım gözetmeksizin her kişi haklara ve borçlara ehil olma iktidarına sahip olduğundan, kişi terimi hak ehliyetinin eş anlamlısı olarak kullanılmaktadır.²¹⁴

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununda ve Anayasa’da yer alan ‘herkes’ ifadesinden, temel hak sahibi olma yeteneğine sahip kişiler anlaşılmalıdır.²¹⁵ Söz konusu kanun kişilerin bireysel başvuruda bulunabilmesi için usul hukukunda karşımıza çıkan ‘dava ehliyeti’ veya ‘fiil ehliyeti’ ne sahip olma koşulu aramamıştır.²¹⁶

Anayasanın 12’nci maddesinin ilk fıkrasında ‘herkesin’ temel hak ve hürriyetlere sahip olduğu ifadesi yer alır. Hak sahiplerinden kasıt temel hak ve özgürlükleri kullanan veya bunlardan yararlanan kimselerdir. Bu kişiler Anayasa ve Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu ilgili hükümleri gereğince başvuru yetkisine sahiptirler.²¹⁷

Başvuru yetkisine sahip olanlar; gerçek kişiler, özel hukuk/kamu hukuku tüzel kişileri, yabancılar olarak üç ana başlık altında incelenebilir.

Gerçek kişilerin başvuru ehliyeti, doğumla başlar ve ölümle son bulur. Türk Medeni Kanunu’nun 28’inci maddesinin ikinci fıkrasında hak ehliyetinin başlangıcı olarak sağ ve tam olarak doğmak koşuluyla ana rahmine düşülen an kabul edilmiştir. Hak ehliyetinin başlangıcı hususunda dikkat çekici bir anlayışa sahip olan Alman hukukunda; insan onuru, yaşam hakkı, kişiliğin korunması ve mülkiyet hakkı açısından

²¹³ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.50.

²¹⁴ Turgut AKINTÜRK, Jale AKİPEK, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, C.1, 6.B, İstanbul: Beta Yayınevi, 2007, s.237.

²¹⁵ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.50.

²¹⁶ DOĞRU, s.100.

²¹⁷ ÖZBEY, s.210.

doğmamış çocuklar hak ehliyetine sahiptir.²¹⁸ Ölülerin hak ehliyeti bulunmamasına karşın Alman hukukunda insan onuru açısından bireysel başvuruda taraf ehliyeti mevcuttur.²¹⁹

Tüzel kişiliği bulunmayan kişi grupları, başvuranların hepsinin ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem/eylem nedeniyle güncel ve kişisel haklarının doğrudan ihlali durumunda bireysel başvuru yoluna gidebileceklerdir. Yani tek bir işlem ya da eylemden topluca etkilenenler açısından bireysel başvuru yolu mümkün olacaktır. Aksi takdirde Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 46'ncı maddesindeki kişisellik şartı sağlanmamış olacaktır.²²⁰

Gerçek kişiler biyolojik ve psikolojik bir gerçekliktir; buna karşın tüzel kişiler, toplumda ortaya çıkan bir ihtiyacın ürünü olarak belli amaçların gerçekleşmesine²²¹ yönelmiş hukuken kişi sıfatını haiz insan ya da mal topluluklarıdır.²²²

Tüzel kişiler tabi oldukları hukuk kurallarına göre kamu hukuku tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri olmak üzere ikiye ayrılırlar. Kamu hukuku tüzel kişileri kamu hukuku kurallarına tabidir ve ancak kanunla veya kanunun tanıdığı bir yetkiye dayanılarak idari işlemle kurulabilir.²²³ Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuk alanında faaliyet göstermek üzere hukuki işlem ile kurulan ve kamu gücünü kullanma yetkisi bulunmayan tüzel kişilerdir.²²⁴

Değinmek gerekir ki, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlar kamu tüzel kişilikleridir ve bireysel başvuru

²¹⁸ KARAMAN, s.109.

²¹⁹ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.51.

²²⁰ KARAMAN, s.122.

²²¹ Hüseyin HATEMİ, *Kişiler Hukuku Dersleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul:1992, s.125.

²²² Rona SEROZAN, *Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku*, 3.B, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2011, s.440.

²²³ KARAMAN, s.117.

²²⁴ KARAMAN, s.125.

ehliyetine sahip değildirler.²²⁵ Görevleri itibariyle kamu gücünü temsil eden kamu hukuku tüzel kişileri kural olarak bireysel başvuruda taraf ehliyetine sahip değildir.²²⁶

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 46'ncı maddesinin ikinci fıkrası gereğince, kamu hukuku tüzel kişileri bireysel başvuru yapamaz. Özel hukuk tüzel kişileri ise sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir. Buna göre dernekler, vakıflar, sendikalar, siyasi partiler, şirketler ve benzeri kurumlar bireysel başvuru yapabilirler.²²⁷ Siyasi partiler devlet örgütüne dâhil olmadıkları için kamu hukuku tüzel kişiliği niteliği taşımaz ayrıca siyasi amaç taşımadıkları için derneklerden ayrılırlar.²²⁸

Öğretide kamu hukuku tüzel kişilerine bazı hallerde bireysel başvuruda bulunma imkânı tanıyacak kanunun sınırını aşan ve Anayasa ile uyumlu bir içtihat türetme imkânının bulunduğu ifade edilmektedir.²²⁹ Bir görüşe göre kamu tüzel kişileri ile ilgili düzenleme düşünülmemiş pek çok sorunu uygulamada gözler önüne serecektir. Örneğin, kamu tüzel kişilerinin varlık sebep ve amaçlarını zorlayarak oluşturdukları kendilerine bağlı özel hukuk tüzel kişileri bireysel başvuru

²²⁵ Anayasa Mahkemesinin 05.03.2013 tarih ve 2012/743 başvuru no'lu kararının gerekçesi de Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununa uygun olarak yazılmıştır. Buna göre "...kamu tüzel kişisi kavramı içine, merkezi idare birimleri ve yerinden yönetim kuruluşlarının yanında, kanunla kurulan meslek kuruluşları da girmektedir. Anayasanın 135.maddesinin birinci fıkrasına göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlar kanunla kurulan kamu tüzel kişilikleridir. Kamu tüzel kişileri bireysel başvuruda bulunamaz. Başvuru konusu olayda başvuru kamu tüzel kişiliğine sahip olan bir ilçenin Ticaret ve Sanayi Odasını temsilen yapılmıştır. Başvurucunun bireysel başvuru ehliyeti bulunmadığı anlaşıldığından, başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin "kişi bakımından yetkisizlik" nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir".

²²⁶ GÖZTEPE, **Anayasa Şikâyeti**, s.53.

²²⁷ DOĞRU, s.100.

²²⁸ KARAMAN, s.127.

²²⁹ Üniversiteler gibi düşüncüyü açıklama özgürlüğü ve bu özgürlüğü açıklama biçimi olan bilim ve sanat özgürlüğü konusunda kamu tüzel kişileri bakımından bir genişlemenin yolu içtihat ile açılabilir. Bertil Emrah ODER, "Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru: Etkin ve Etkili Kullanım Sorunları, **Bireysel Başvuru "Anayasa Şikâyeti"**, Düzenleyen: Musa SAĞLAM, Ankara: HUKAB Yayınları, 2011, s.91.

müessesesinin işleyişi esnasında kanuna karşı hile yöntemi uygulanma imkânı bulacaktır.²³⁰

Özel hukuk tüzel kişilerinin kendi yapıları ve etkinlik alanları gözetilerek temel hak ve özgürlüklere sahip olabileceği kabul edilmiştir.²³¹ Fakat kendi tüzel kişilikleri haricinde yani üye ya da mensuplarına yönelik hak ihlal iddiaları ile bireysel özel hukuk tüzel kişileri bireysel başvuruda bulunamaz.²³²

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununda gerçek kişiler bakımından sadece yabancılar hakkında bir kısıtlama söz konusudur. İlgili maddeye göre yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan hakların ihlali iddiasıyla yabancılar bireysel başvuruda bulunamaz. Belirtmek gerekir ki, birtakım temel hak ve hürriyetlerden yararlanmak için sadece ‘insan’ olmak yeterli iken; bazı temel hak ve hürriyetlerden sadece belirli kategorideki kişiler yararlanır.²³³ Yabancıların, Türk vatandaşlarının sahip olduğu sınır dışı edilmeme, kamu hizmetine girme haklarına ilişkin bireysel başvuru yapmaları söz konusu olmayacağı gibi; yabancılara kısıtlı tanınan haklar bakımından (toplantı ve gösteri yürüyüşü, yerleşme

²³⁰ Bir belediye kendisi ile ilgili hak ve hürriyetin ihlali söz konusu olduğunda özel hukuk hükümlerine tabi bir tüzel kişilik oluşturup bireysel başvuru yapabilecek ve hürriyetle ilgili tüzüğüne hüküm koyabilecektir. Bu yolla sorun aşılına çalışıldığında getirilen çözüm şekli anlamda hukuka uygun olmakla beraber hukukun temel ilkeleri ve evrensel hukuka tamamen aykırı olacaktır, ATAY, s.134-135.

²³¹ Anayasa Mahkemesinin 25.12.2012 tarih ve 2012/95 başvuru no’lu kararının gerekçesi de Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununa uygun olarak yazılmıştır. Buna göre “...*Somut olayda kanuni düzenleme “çocuk hematolojisi” ve “çocuk onkolojisi” bilim dallarının birleştirilmesine yönelik olup, çocuk hematolojisi ya da çocuk onkolojisi yan dallarında uzmanlık eğitimini tamamlamış veya Kanunun yayımı tarihi itibarıyla eğitimleri devam etmekte olan gerçek kişilerin durumlarında değişiklik yapmıştır. Bu durumda söz konusu yasama işleminin başvuru derneğinin tüzel kişiliğine ait haklarına müdahale oluşturduğu söylenemez. Amacı çocuk onkolojisi alanında tıbbi kaliteyi artırmak olan ve yalnızca üyelerinin durumlarını etkileyen başvuru konusu yasama işleminin mağduru olmayan derneğinin bu işlem aleyhine başvuru yapma hakkı bulunmadığından başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin kişi yönünden yetkisizlik nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir*”.

²³² KARAMAN, s.125.

²³³ ÖZBEY, s.210.

ve seyahat özgürlüğü vb.) ancak Anayasaca kendilerine tanınan sınırlar çerçevesinde bireysel başvuru yoluna gidebilirler.²³⁴

Vatansızların ya da mültecilerin bireysel başvuru hakkına yabancılara tanınan sınırlar çerçevesinde sahip olmaları gerekir.²³⁵

2. Vergi Hukuku Özneleri Bakımından Başvuruculuk Ehliyeti

“Vergisel ilişki kamusal bir borç ilişkisidir. Bu ilişkinin bir tarafında vergi idaresi bulunurken, diğer tarafından vergi mükellefi bulunmaktadır.”²³⁶

Vergi Usul Kanunu’nun dokuzuncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet (fiil ehliyeti) şart değildir. Örneğin VUK 8’inci maddesinde mevcut düzenleme gereği ‘mükellef’, ‘vergi sorumlusu’ ve ‘kendisine vergi cezası kesilen’ sıfatlarına sahip kişilerin de hak ve fiil ehliyeti bulunmasa dahi objektif dava yeteneği mevcut olacaktır. Medeni hukuktaki fiil ehliyetine sahip olmayan vergi yükümlülerine düşen ödevler bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. (VUK md.10/1) Vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür. Vergi mükellefi vergi davalarında sahip olduğu mutlak dava ehliyetine şüphesiz ki, kendi kişiliğinde gerçekleşen güncel hak ihlalleri bakımından Anayasa Mahkemesi karşısında da sahip olacaktır.

Vergi sorumlularının dava açma ehliyetini ele alacak olursak öncelikle sorumlunun kendisine “sorumlu” sıfatı nedeniyle kesilen vergi cezalarına karşı dava açabilmesi mümkündür. Şu halde sorumlunun

²³⁴ Hüseyin, EKİNCİ, “Anayasa Mahkemesi Kanunu Çerçevesinde Bireysel Başvuruların İncelenmesi Usulü”, **Bireysel Başvuru” Anayasa Şikâyeti**”, Düzenleyen: Musa SAĞLAM, Ankara: HUKAB Yayınları, 2011, s.148.

²³⁵ KARAMAN, s.109.

²³⁶ Vergi yükümlüsü vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Her ne kadar bazı durumlarda verginin yasal yükümlüsü ile gerçek taşıyıcısı farklı olsa dahi, vergilendirmeye ilişkin ödevler bakımından vergi dairelerinin muhatapları ve yasaların tanıdığı haklardan yararlananlar yasal yükümlülerdir, ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.20.

sübjektif dava ehliyeti söz konusudur. Öte taraftan, VUK 377'nci maddesi uyarınca kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Burada sorumlunun 'ceza muhatabı' sıfatıyla dava açtığı söylenebilir. Vergi sorumlusu ayrıca, sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı dava açabilir. Bilindiği üzere, VUK 11'inci maddesi hükmü gereğince, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Ancak sorumlulukları yerine getirdikten sonra vergi ile ilişkileri kesilmektedir. Sorumluluk kapsamında kesilen hatalı ya da fazla kesinti sonucu zarar gören diğer bir ifadeyle hakkı muhtel olan kişi vergi sorumlusu değil, vergi mükellefidir. Dolayısıyla burada dava hakkı da sorumlunun değil, kendisinden kesinti yapılan mükellefindir. Vergi davaları yönünden sübjektif dava ehliyetine sahip olan sorumlular, gerçek kişi veya özel hukuk tüzel kişisi olsun, kişisel ve güncel temel hakları ihlal edilmişse, tıpkı sorumlunun ceza muhatabı olduğu durumlardaki gibi, şüphesiz bireysel başvuru ehliyetine de sahip olacaktır.²³⁷

Türk Vergi Hukukunda kimlerin vergi yükümlüsü olduğuna değinecek olursak. Vatandaş veya yabancı gerçek ya da tüzel kişiler mükellef olabilmektedir. Nitekim gelir vergisi yükümlülerini gerçek kişiler oluştururken, kurumlar vergisine tabi olan anonim, limitet, paylı komandit ortaklıklar birer tüzel kişidir. Öte yandan tüzel kişiliği olmayan birtakım topluluklar da (örneğin iş ortaklıkları) vergi yükümlüsü olabilmektedir. Yabancılar da zirai veya mesleki faaliyette bulunurken mal teslimi veya hizmet ifasında bulunurken Türk vatandaşları gibi katma değer vergisi öder.²³⁸

Temel vergi kanunlarındaki mükellefler bakımından konu değerlendirilecek olursa ilk olarak gelir vergisi mükellefi ele

²³⁷ <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/126MYU.pdf> (10.09.2014).

²³⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.73.

alınmalıdır. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)²³⁹ birinci maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Söz konusu maddede geçen ‘gerçek kişiler’ ifadesinde GVK kapsamında yükümlülerin sadece gerçek kişiler ve gerçek kişi gibi muameleye tabi tutulacak ortaklıkların ortakları olduğu anlaşılmalıdır.²⁴⁰ Gerçek kişi gelir vergisi mükellefleri açıktır ki bireysel başvuruda bulunabilir.

Yabancı uyruklu vergi mükellefleri açısından başvuru hakkının tek istisnası Türk vatandaşlarına tanınan haklar bakımındandır. Şu halde, demokratik ulus devletlerinde karar alma sürecine katılım hakkı olarak görülen siyasi haklar²⁴¹ istisna kapsamındadır.

Anayasanın ‘vergi ödevi’ ne ilişkin düzenlemesi “siyasi haklar ve ödevler” başlıklı dördüncü bölümde yer almaktadır. Vergi mükellefinin öncelikli olarak kişi-birey düzleminde değerlendirilmesi gerekir, mükellefiyet sonra gelmektedir. Bu anlamda vergi ödevinin Anayasanın siyasi hak ve ödevler bölümünden çıkarılarak kişi hak ve ödevleri bölümünde düzenlenmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.²⁴² Ancak mükellefin bireysel başvuru hakkında ilişkin bu ayrım bir önem arz etmemektedir. Nitekim çalışmanın ilgili bölümünde bahsedildiği üzere mükellefin bireysel başvurusu, başvuru konusu olacak hakkın hukuk düzenine tabi olmalıdır. Yabancıların vergi ödevi ile birlikte okunan anayasal haklarının ihlali söz konusu olduğunda, bu hakkın Türk vatandaşlarına özgü haklar kategorisinde olmamak koşuluyla, bireysel başvuruda bulunabileceği söylenebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)²⁴³ birinci maddesi uyarınca sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarıdır. Sermaye şirketleri

²³⁹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 06.01.1961, Resmi Gazete Sayı: 10700.

²⁴⁰ SABAN, s.276.

²⁴¹ ŞİRİN, s.204.

²⁴² SABAN, s.22-23

²⁴³ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 13.06.2006, Resmi Gazete Sayı: 26205.

ile aynı rekabet düzeni içinde faaliyette bulunan iktisadi kamu kurumları ile tüzel kişiliği bulunsun bulunmasın bir kısım iktisadi oluşum bu verginin mükellefidir. Yasa, adi komandit, kolektif şirket gibi tüzel kişileri kurumlar vergisi yükümlüsü olarak yasada belirtilmemiş fakat dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri ile iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği bulunmayan oluşumları vergi yükümlüleri olarak kabul etmiştir. Bu sebeple kurumlar vergisi ‘tüzel kişilerin’ gelirini vergilendirir şeklinde yapılacak bir değerlendirme doğru olmayacaktır.²⁴⁴

Her ne kadar kurumlar vergisi mükellefi olmak için tüzel kişilik vasfı taşıma zorunluluğu bulunmasa da, gerçek kişilerin bireysel başvuru ehliyeti açıklandığından, bu kısımda başvuruculuk ehliyeti vergi mükellefi olan tüzel kişiler yönünden ele alınacaktır. Değinmek gerekir ki tüzel kişiliği bulunmamakla beraber kurumlar vergisi mükellefi bulunan iş ortaklıklarına yönelik temel hak ihlalinde, gerçek kişi ortaklar bireysel başvuru hakkına sahip olacaktır.

Tüzel kişiler tabi oldukları hukuk kurallarına göre kamu hukuku tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri olmak üzere ikiye ayrılırlar. Kamu hukuku tüzel kişileri kamu hukuku kurallarına tabidir ve ancak kanunla veya kanunun tanıdığı bir yetkiye dayanılarak idari işleme kurulabilir²⁴⁵. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlar kamu tüzel kişilikleridir ve bireysel başvuru ehliyetini haiz değildirler.²⁴⁶ Görevleri itibariyle kamu gücünü temsil eden kamu hukuku tüzel kişileri kural olarak bireysel başvuruda taraf ehliyetine sahip

²⁴⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.331.

²⁴⁵ KARAMAN, s.117.

²⁴⁶ Anayasa Mahkemesinin 05.03.2013 tarih ve 2012/743 başvuru no’lu kararının gerekçesi de Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununa uygun olarak yazılmıştır. Buna göre “...kamu tüzel kişisi kavramı içine, merkezi idare birimleri ve yerinden yönetim kuruluşlarının yanında, kanunla kurulan meslek kuruluşları da girmektedir. Anayasanın 135.maddesinin birinci fıkrasına göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşlar kanunla kurulan kamu tüzel kişilikleridir. Kamu tüzel kişileri bireysel başvuruda bulunamaz. Başvuru konusu olayda başvuru kamu tüzel kişiliğine sahip olan bir ilçenin Ticaret ve Sanayi Odasını temsilen yapılmıştır. Başvurucunun bireysel başvuru ehliyeti bulunmadığı anlaşıldığından, başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin “kişi bakımından yetkisizlik” nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir”.

değildir.²⁴⁷ Bu noktada KVK'nın ikinci maddesinde mükellefler arasında sayılan iktisadi kamu kuruluşlarının bireysel başvuru hakkına sahip olmayacağı söylenebilir. Nitekim maddeye göre, iktisadi kamu kuruluşları, devlete, özel idarelere, belediyelere, diğer kamu idare ve kuruluşları gibi kamu gücünü haiz bir kuruluşa ait ya da tabi olarak faaliyet göstermek koşulunu taşımaktadır.

VUK'un "tüzel kişilerin sorumluluğu" başlığını taşıyan 333'üncü maddesi uyarınca, kaçakçılık fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.

Katma Değer Vergisinin (KDV) konusu her üretim ve dağıtım aşamasında 'katılan değer'in vergilendirilmesidir yani verginin matrahı katma değerdir.²⁴⁸ Genel olarak mal ve hizmet tedavülü üzerinden alınan²⁴⁹ bu verginin mükellefi Katma Değer Vergisi Kanununun²⁵⁰ (KDVK) 8'inci maddesinde her iki fıkrada on iki temel kategoriye ayrılabilir biçimde sayılmıştır.²⁵¹

KDV'de mükellef vergilemenin temel taşıdır nitekim KDVK kapsamına giren bir işlem mükellef tarafından gerçekleştirildiği anda vergilemeye konu olur. Üstelik ilgili maddede mükellefiyete ilişkin kavramsal bir tanımlama mevcut olmazken vergiye tabi işlemlerin

²⁴⁷ GÖZTEPE, **Anayasa Şikâyeti**, s.53.

²⁴⁸ KANETİ, s.387.

²⁴⁹ Yılmaz ÖZBALCI, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara: 2007, s. 51.

²⁵⁰ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 02.11.1984, Resmi Gazete Sayı: 18563.

²⁵¹ KDVK 8.madde- "1. Katma Değer Vergisinin Mükellefi:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, b) İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,

c) Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, d) PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, e) Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler, g) 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler, h) Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler, ı) İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

2. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir".

özellikleri belirtilerek bu kapsamda mükellef olacak gerçek ve tüzel kişiler ayrı ayrı sayılmıştır.²⁵²

Dikkat çekmek gerekir ki, nihai tüketim aşamasına vazedilmiş bir tüketim vergisi olan katma değer vergisine mal ve hizmet tedavülü aşamasında katılanlar sadece verginin bir kısmını önceden ödenmek suretiyle vergi dairesine karşı muhatap olma vasfı taşımaktadır. Nitekim asıl mükellef ve vergi yüklenicisi nihai tüketicidir.²⁵³

II. Nesnel Koşul: Güncel ve Kişisel Mağduriyet

1. Genel Olarak: Mağdurluk Statüsü

Sıfat dava konusu subjektif hak ile davaya taraf olanlar arasında kurulan bağıdır. Bireysel başvuru yolunda bu bağ başvuruçunun kamu gücü işlemine karşı dava açabilip açamayacağını ortaya koyar.²⁵⁴

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 46'ncı maddesinin ilk fıkrası 'mağduru' ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenen kişi olarak tanımlamıştır. İçtüzükte mağdur güncel ve kişisel bir hakkının zedelendiğini iddia eden başvuruçudur. (İçtüzük md.59/2-e) Her iki düzenlemede ihlal edildiği öne sürülen hakka ilişkin olarak 'kişisel', 'güncel' ve 'doğrudan' olma koşulları aranmaktadır.

Birinci koşul, başvuruçunun dayandığı subjektif hak ile ilgisini ifade eder, ikinci koşul ise hem taraf sıfatı, hukuki koruma ihtiyacı hem de bireysel başvuru yolunun ikincil niteliği ile ilgilidir.²⁵⁵

Kişisellik koşulunun gereği olarak başvuruçunun, kamu gücü müdahalesinden ancak kendisine ait bir hakkın ihlal edildiği iddiasıyla

²⁵² Şükrü KIZILOĞLU, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara: 2010, s.464.

²⁵³ ÖZBALCI, s.232.

²⁵⁴ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.58.

²⁵⁵ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.59.

kendi adına başvuru yapabilir. Başvurucu başkasının hakkına yönelik bir ihlalin bulunduğu iddiasıyla başkası adına başvuru yapamaz²⁵⁶. Bu şart bireysel başvurunun bir yurttaş (*actio popularis*)²⁵⁷ başvurusu olmadığını göstermektedir.

Bir hak ihlalinin doğrudan etkileneni olmak ile ifade edilmek istenen; hak ihlalinin, doğrudan idarenin eylem, işlem ya da ihmeline dayalı olması yani araya başka bir karar veya işlem girmeksizin onun doğrudan başvuru hakkını ihlal etmesidir.²⁵⁸ Bu ilkenin kabulü, bireysel başvuru konusu idari işlemle doğrudan ilgisi olmayan kişilerinin başvurularının kabul edilemez bulunarak reddedilmesi sonucunu doğurur.²⁵⁹

Kanunlar genel, nesnel ve kişisel olmayan soyut kurallar içerdikleri için doğrudanlık unsuru araya sokularak somut alanlarda bireysel başvuru yapılması amaçlanır. Ancak Türkiye’de Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 45’inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca zaten yasama işlemleri aleyhine bireysel başvuru yolu kapatılmıştır. Yargı kararları ve idarenin birel işlemlerinde doğrudanlığı saptamak zor olmadığı için Türkiye için benimsenen mevcut bireysel başvuru modelinde doğrudanlık koşulunun işlevsel olmadığı söylenebilir.²⁶⁰

Güncellik koşulu bireysel başvuru konusu olan temel hak ihlalinin zamanlaması ile ilgilidir.²⁶¹ Diğer bir ifadeyle hak ihlaline sebep olduğu ileri sürülen işlemin başvuru anında mevcut olması,

²⁵⁶ DOĞRU, s.101.

²⁵⁷ “*Actio popularis* bireylere doğrudan anayasa mahkemelerine başvuru imkanı sağlayan bir çeşit halk davasıdır. *Actio popularis* ile bireysel başvuru arasındaki temel fark kişisel olarak etkilenme bağlamında ortaya çıkar. Bireysel başvuru, anayasal hakları kişisel olarak ihlal edilmiş bireyler tarafından harekete geçirilebilecek bir yol olmasına karşın *actio popularis* için başvuru hakkının anayasaya aykırılığını iddia ettiği normdan doğrudan etkilenmesi şart değildir. Başka bir ifadeyle bireysel başvuru yoluna bireysel yarar için başvurulurken, *actio popularis* de kamu yararı ön plana çıkar.”, ÖZBEY, s.254.

²⁵⁸ ÖZBEY, s.253.

²⁵⁹ KARAMAN, s.244.

²⁶⁰ ODER, s.96.

²⁶¹ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.65.

başvuru anında mevcut olan bir tehlikeyi göstermesi koşuludur. Kişiler, kendilerine uygulanmamış ve uygulanma ihtimali olmayan işlemler aleyhine bireysel başvuruya gidemezler. Öte yandan mahkeme hakkın ihlaline yönelik güncelliği her başvuruda yeniden değerlendirecektir.²⁶²

Bireysel başvurunun ikincil niteliği gereği bu yola başvurmadan önce, başvuruçunun tüm idari ve yargısal yolları tüketene kadar ortada bir ihlal kalmaması olağandır. Bu halde başvurudan önce çeşitli suretlerde, mağduriyetin idare ya da yargı birimi tarafından giderilmesi söz konusu olacağı için güncel bir ihlal kalmayacak ve bu durum mağdur sıfatının kaybına sebep olacaktır.²⁶³

Son olarak her ne kadar yukarıda bahsi geçen yasa hükümlerinde lafzi olarak yer almasa da kişisel, güncellik ve doğrudanlık koşullarının gerçekleştiği bir bireysel başvuruda başvuruçunun adına ‘hukuki yarar’ koşulunun sağlandığını söyleyebiliriz.²⁶⁴

Sözlük anlamı bir şeyin zorluğunu çekmek olan ‘hukuki yarar’, usul hukukundaki karşılığı, davacının mahkemeden hukuki koruma istemesinde korunmaya değer bir yararının olmasıdır. Dava açmakta olduğu gibi kanun yoluna başvurmakta da hukuki yararın bulunması gerekir. Bireysel başvuruda bulunmak için başvuruçunun dava konusu işlem ve karardan dolayı bir zarara uğramış olmasıdır.²⁶⁵

Başvuruçunun yargılama boyunca mağdur sıfatına sahip olmasıdır. Bunun kaybı için kamu gücü tarafından ihlalin giderilmiş olması veya ihlalin açıkça veya özü itibarıyla kamu gücü tarafından kabul edilmiş olması gerekir. Mağdurluk sıfatının başvurudan önce kaybı halinde

²⁶² KARAMAN, s.244.

²⁶³ ÖZBEY, s.251.

²⁶⁴ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.67.

²⁶⁵ ÖZBEY, s.246.

mahkeme kabul edilmezlik kararı, yargılama esnasında kaybı halinde ise düşme kararı verecektir.²⁶⁶

2. Vergi Hukuku Özneleri Bakımından Mağdurluk Statüsü

Mağdurluk statüsünün bireysel başvuruya ilişkin şartlarına ve Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu kapsamındaki görünümüne çalışmanın ilgili bölümünde yer verilmiştir. Mağduriyetin AİHM ve Türk yargısı nezdinde ifade ettiği anlam mükellefin mağdurluk statüsünün tespitinde aydınlatıcı olacaktır. AİHM, Ulusal Üstü İnsan Hakları Hukukunun kendi terminolojisini, kavramlarını ve kurumlarını kurmak, bunlara kendine özgü anlamlarını vermek durumunda²⁶⁷ olduğu için mağduriyet gibi kavramları iç hukuktaki anlamlarına göre belirlememekte, özgün anlamlar yüklemektedir.²⁶⁸

İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK)²⁶⁹ 2/1-a maddesi uyarınca idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaati ihlal edilenler tarafından iptal davası açılabilecektir.

İYUK'un 31'inci maddesi uyarınca objektif dava yeteneğiyle ilgili olarak Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK)²⁷⁰ hükümleri uygulanır. Sübjektif dava yeteneğine ilişkin olarak iptal davalarında 'menfaat ihlali' tam yargı davalarında ise 'hakkın ihlali' aranmaktadır. (İYUK md.2) İdari yargılama hukukunda menfaatin kişisel, meşru ve aktüel (güncel) olması aranır.²⁷¹ İYUK ikinci maddesinin birinci fıkrasının b bendinde yer alan "kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar"

²⁶⁶ DOĞRU, s.102.

²⁶⁷ Burak GEMALMAZ, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı**, Beta Yayınları, İstanbul: 2009, s.11.

²⁶⁸ Gamze GÜMÜŞKAYA, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından Anayasa Mahkemesine Kişisel Başvuru**, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s.47.

²⁶⁹ 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 20.01.1982, Resmi Gazete Sayı: 17580.

²⁷⁰ 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 04.02.2011, Resmi Gazete Sayı: 27836.

²⁷¹ AKKAYA, s.19.

ifadesi vergi mahkemelerinde de dava açabilecekler ile ilgili sınırı çizmektedir.²⁷²

Vergi hukuku ilişkisi içindeki hak ve ödevlere²⁷³ sahip olan kişiyi ifade eden vergi ödevlisi kavramı vergi yükümlüsü ve sorumlusu kavramlarına nazaran daha geniş ve kapsayıcıdır.²⁷⁴

Vergi yükümlülüğü vergi ödevlisi kavramına nazaran daha dar olmakla beraber, vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleştiği, vergi borcunu ödemek zorunda olan kişiyi ifade eder.²⁷⁵

Vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği mükellef vergi hukukunda esas özne olarak karşımıza çıkar. Vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleştiği için²⁷⁶ vergi mükellefinin bireysel başvuruya konu olabilecek anayasal bir hakkının ihlaline sebep olan kamu gücü eylem, işlem ya da ihmali aleyhine ‘doğrudan mağdur’ sıfatıyla bireysel başvuruda bulunabileceği açıktır.

Vergi sorumlusu VUK’un 8’inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan, devlet alacağına ilişkin maddi - şekli ödevlerin vergi borçlusu yanında istenebildiği üçüncü kişi vergi sorumlusudur.²⁷⁷

İdari yargılama hukukunda menfaatin varlığı için malvarlığında azalmanın gerçekleşmesi koşulu aranırken, AİHM zararın gerçekleşmesi

²⁷² SABAN, s.519.

²⁷³ “Söz konusu ödevler bir vergi borcunun ödenmesine veya vergilendirmenin şekli görevlerinin (defter tutmak, beyanname vermek gibi) yerine getirilmesine ilişkin olabilir.”, ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.71.

²⁷⁴ “Vergi ödevlisi, verginin borçlusu, sorumlusu, bir vergiyi üçüncü kişi adına keserek yatırmak zorunda olan kimse, vergi beyannamesi vermek, bir güvenlik önlemini almak, defter ve kayıt tutmak veya yasalarla emredilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kimseleri kapsar.”, ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.71.

²⁷⁵ SABAN, s.89.

²⁷⁶ GÜMÜŞKAYA, s.46.

²⁷⁷ SABAN, s.89.

koşulunu yalnızca ‘hakkaniyete uygun giderim’ için aramaktadır.²⁷⁸ Bu noktada malvarlığında bir azalma olmasa dahi vergi sorumlusunun vergilendirilmeden dolayı kendisini doğrudan ilgilendiren AİHS kapsamındaki anayasal bir hakkın ihlaline ilişkin bireysel başvuruda bulunup bulunamayacağı tartışılmalıdır. Anayasa Mahkemesinin mağduriyet kavramını bireysel başvurular bakımından ne şekilde yorumlayacağı bu noktada önem arz eder.

Konu ile ilgili Anayasa Mahkemesine yapılan bir bireysel başvuruda, başvuru şirket % 35 oranında çalışanlarının gelirlerinden kesinti yaparak ödediği 2007 yılına ait gelir vergisinin, düzeltme hükümlerine göre terkin edilmemesi üzerine işlemin iptali ve fazla yatırdığı verginin tazmini amacıyla açtığı davanın reddedilmesi nedeniyle eşitlik ilkesinin ve mülkiyet hakkının ihlal edildiğini öne sürmüştür. Mahkemenin oybirliğiyle vermiş olduğu karar ve gerekçesi ise şu şekildedir:

“Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 34'üncü maddesinde yer alan ‘mağdur’ kelimesi ile ihtilaf konusu eylem ya da ihmalden doğrudan etkilenen kişinin kast edildiğini belirtmektedir. (Brumarescu/Romanya [BD], B. No: 28342/95, 28/10/1999)

...Kanun'uu ikinci. maddesinde, idari işlemlere karşı menfaati ihlal edilenlerin iptal davası açabileceği düzenlenmiş, ...kendisine vergi borcu tereddüp edenlerin ‘mükellef’; alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişinin ‘sorumlu’ olarak adlandırılacağı belirtilmiş ve Kanun'un devam eden maddelerinde yer alan mükellef tabirinin sorumluları da kapsadığı hüküm altına alınmıştır.

²⁷⁸ GÜMÜŞKAYA, s.48.

Görüldüğü üzere idari işlemin iptali istemiyle dava açabilmek için menfaatin ihlal ediliyor olması yeterli görülmüş, bu kapsamda vergi sorumlularına, işçilerinin gelirlerinden tevkif edip vergi dairesine ödediği gelir vergisinden dolayı menfaat ilişkisinin varlığı nedeniyle Vergi Mahkemeleri ve Danıştay tarafından dava açma ehliyetinin olduğu kabul edilmiştir.

Bunun yanında, yukarıda da açıklandığı üzere bireysel başvuru usulünde, idari yargı yerlerinde olduğu gibi menfaat ihlali başvuru yapmak için yeterli görülmemiş olup, ihlale yol açtığı ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenlere bireysel başvuru hakkı tanınmış ve özel hukuk tüzel kişilerine ise ancak tüzel kişiliğe ait hakların ihlal edildiği durumda başvuru imkânı verilmiştir.

...Ticari şirketlere bağlı çalışan işçiler, elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle kendileri beyanname vermemekte, bunların adına işverenler beyanname vermekte ve işçilerin ücretlerinden kestikleri gelir vergilerini işçinin hesabına vergi dairesine yatırmakla sorumlu tutulmaktadırlar.

Bu açıklamalar da göstermektedir ki, başvuru şirket tarafından vergi dairesine ödenen ve Anayasa Mahkemesi kararı gerekçe gösterilmek suretiyle fazla ödendiği ileri sürülen gelir vergisi, şirketin kendisinin elde ettiği gelir nedeniyle vergi dairesine ödediği bir vergi olmayıp, işçilerin elde ettiği ücretlere tekabül eden ve işçiler hesabına ödenen bir vergidir. Başvurucu şirket, işçilerine ödediği ücretten kesinti yapmak suretiyle hesapladığı gelir vergisini sorumlu sıfatıyla ödemektedir.

Bu durumda, başvuru şirketin işçilerine ödediği ücretlerden kesinti yapmak suretiyle ödediği gelir vergisinin Anayasa Mahkemesi kararı gerekçe gösterilerek fazla ödendiği ileri sürülmek suretiyle

yapılan başvuruda, özel hukuk tüzel kişisi olan şirketin güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenmediği gibi tüzel kişiliğe ait bir hak da ihlal edilmiş olmadığından, başvurucu şirketin mağdur statüsü bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, özel hukuk tüzel kişisi olan başvurucu şirketin mağdur sıfatı taşımadığı anlaşıldığından başvurunun, diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin ‘kişi yönünden yetkisizlik’ nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmesi gerekir”.²⁷⁹

Mahkeme bu davada yerinde bir karar vererek mülkiyet hakkının asıl sahibi olan işçiler yerine, vergi kesen sıfatıyla başvuruda bulunan şirketin başvurusunu mağdur sıfatı bulunmadığı gerekçesiyle reddetmiştir.

III. Mekansal Koşul “Başvuru Yollarının Tüketilmesi”

1. Genel Olarak

İnsan hakları ihlallerinin önlenmesi öncelikli olarak yasama organı, idari ve olağan yargı mercilerinin görevidir.²⁸⁰ Nitekim AYM, bireysel başvuruda genel mahkemelerce olay ve delillerin doğru değerlendirilip değerlendirilmediğini değil; başvurucunun temel bir anayasal hakkının ihlal edilip edilmediğini ve ihlal söz konusu ise bunun bireysel başvuru yolu dışında giderilip giderilemeyeceğini inceler.²⁸¹

Bireysel başvuru yolunun temel hakların ihlalini önlemede ez son başvurulacak olağanüstü bir hukuki çare²⁸² olduğuna daha önce

²⁷⁹ AYM.06.02.2014, Başvuru No: 2013/5554, RG. Sayı.28940, RG. Tarih.13.03.2014.

²⁸⁰ ÖZBEY, s.264.

²⁸¹ KILINÇ, s.25.

²⁸² Kesinleşmiş hükümlere karşı tanınan kanun yollarına ‘olağanüstü kanun yolları’ denir, Baki KURU/Ramazan ARSLAN/Ejder YILMAZ, **Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı**, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2012, s.587.

değininmiştir. Olağan yasa yollarında²⁸³ yapılan denetime rağmen temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddiası çözümlenememiş ise gerekli şartları taşıyan başvurular AYM'nin önüne getirilebilir. Şu halde, AYM'nin yaptığı bireysel başvuru yolu ile denetim ikincil niteliktedir.²⁸⁴

İkincillik ilkesi kanun yollarının tüketilmesi koşuluna sıkı sıkıya bağlıdır. İlke anayasal yetki ve görev dağılımının bir sonucudur. Bu ilke sayesinde hem genel mahkemelere temel hak ve özgürlükleri koruma vazifesi verilmiş hem de AYM'nin iş yükü azaltılmış olur.²⁸⁵

Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 45'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca ihlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörülmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir. Benzer düzenleme Anayasanın 148'inci maddesinin üçüncü fıkrasında “olağan kanun yollarının tüketilmiş olması gerekir” şeklinde düzenlenmiştir.

Anayasa'nın söz konusu maddesindeki “olağan kanun yolu” ifadesinin dar anlamda karşılığı mahkemeye başvurma imkânı olan “kanun yolu” iken; geniş anlamda karşılığı “her türlü kuruma, idareye ve mahkemeye başvuru yolu” dur.²⁸⁶ Anayasadaki olağan kanun yolu kavramının “idari ve yargısal başvuru yolları” biçiminde ifade edilerek anayasa aykırı biçimde genişletilmesi hukukun temel kavramlarına aykırılık teşkil etmektedir. Anayasa koyucunun iradesinin aksine “idari ve yargısal başvuru yolları” olarak düzenleme yapan yasa koyucunun bu düzenlemesi bireysel başvuru ön koşulunu artırdığı ve hakkın

²⁸³ Nihai kararın kesinleşmesine engel olan kanun yollarına ‘olağan kanun yolları’ denir. Olağan kanun yoluna başvurulması halinde o karar kesinleşmez diğer bir ifade ile kanun yoluna başvurunun sonucuna kadar kesinleşmesi ertelenir. Olağan kanun yoluna süresinde gidilmezse, gidilir de verilen karar onanırsa veya başka bir olağan kanun yolu mevcut değil ise karar kesinleşir, KURU/EJDER/YILMAZ, s.516-517.

²⁸⁴ KILINÇ, s.25.

²⁸⁵ GÖZTEPE, *Anayasa Şikâyeti*, s.77.

²⁸⁶ KARAMAN, s.232.

kullanılmasını zorlaştırdığı için Anayasa'ya aykırıdır.²⁸⁷ Aksi bir görüşe göre ise idari birimlerin ihlal oluşturucu kimi işlemleri yargıya götürülebilirken, kimi de kendi düzenlemesi içinde kanunun öngördüğü bir itiraz prosedürüne tabi olarak üst birime götürülür. Kişi bu prosedüre uygun olarak zaten idari yolları tüketmek zorundadır. Bu sebeple “olağan kanun yolu” kavramını sadece yargı boyutu ile düşünmek anayasanın tüm kurum ve kanunları kapsayıcı niteliğine karşı gelecektir²⁸⁸. Bu noktada “kanun yolu” ifadesi şekli anlamda yasalarda düzenlenen ve temel hak ve özgürlük ihlalini kaldırmaya yönelmiş hukuki araçların bütünü olarak algılamak gerekir.²⁸⁹

Hem anayasa hem Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununda da yer alan “tüketmiş olma” şartının gerçekleşmesi için başvuru Anayasa Mahkemesi önüne gelmeden uğradığını iddia ettiği hak ihlalini en azından ‘özü itibariyle’ genel mahkemelerde dava konusu etmiş olmalıdır.²⁹⁰ Anayasa Mahkemesine göre bu süreçte başvuru temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddialarını öncelikle yetkili idari mercilere ve ilk derece mahkemelerine usulüne uygun olarak iletmeli, bu konuda sahip olduğu kanıtları zamanında bu mercilere sunmalı, aynı zamanda bu süreçte başvurusunu takip etmek için gerekli özeni göstermiş olmalıdır.²⁹¹ Tüketmenin var olması esas itibariyle nihai karar elde edilmesiyle mümkün olur ancak burada bahsi geçen şekli anlamda bir

²⁸⁷ Ece GÖZTEPE, “Türkiye’de Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikayeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi”, s.26.

²⁸⁸ ÖZBEY, s.261.

²⁸⁹ ŞİRİN, s.503.

²⁹⁰ DOĞRU, s.104.

²⁹¹ Anayasa Mahkemesinin 16.04.2013 tarih ve 2013/1243 başvuru no’lu kararının gerekçesi de Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununa uygun olarak yazılmıştır. Buna göre “*Bireysel başvurunun ikincil niteliği gereği, başvuru temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddialarını öncelikle yetkili idari mercilere ve derece mahkemelerine usulüne uygun olarak iletmeli, bu konuda sahip olduğu kanıtları zamanında bu mercilere sunması, aynı zamanda bu süreçte başvurusunu takip etmek için gerekli özeni göstermiş olması gerekir. Bu şekilde olağan denetim mekanizmaları önünde ileri sürülüp takip edilmeyen temel hak ve özgürlüklerin ihlaline ilişkin iddialar Anayasa mahkemesi önünde bireysel başvuru konusu yapılamaz. Açıklanan nedenlerle başvuru tarafından ihlal iddiasına konu idari işlem için öngörülmesi olan kanun yolları tüketilmeksizin bireysel başvuruda bulunduğu anlaşıldığından başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmeksizin başvuru yollarının tüketilmemiş olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir.*”

nihai karar olarak değil, iddia olunan ihlalin durdurulması ve/veya giderilmesi için elde edilmeye çalışılan nihai karar olarak algılamak gerekir. Belirtmek gerekir ki, bir bireysel başvuruda birden çok hakka yönelik ihlal iddiası mevcutsa her bir hak için ayrı ayrı başvuru yollarını tüketme koşulu aranmalıdır.²⁹²

Bireysel başvuruda tüketilmesi gereken başvuru yolları kanunda öngörülmüş olmalıdır. Burada ifade edilen ‘kanun’, şekli anlamda değil maddi anlamda yani başvuru bakımından ‘erişilebilir’ ve ‘açık’ usul normu olarak algılanmalıdır.²⁹³ Başvurucu herhangi bir başvuru yolunu değil “ihlale neden olan işlem, eylem veya ihmal” in giderilmesi için ‘etkili’ ve ‘sonuç almaya yeterli’ başvuru yollarını tüketmelidir.²⁹⁴

Bahse konu kanun lafzında geçen “yargısal ve idari başvuru yolları” ifadesinde yargısal yoldan kasıt, bağımsız bir yargı yerince usul ve maddi hukuk kriterlerine dayanarak bağlayıcı karar alınabilen bir başvuru yolu²⁹⁵; idari yoldan kasıt ise kişilerin idari işlev kapsamına giren konularda kamusal makamlara yaptıkları başvurular ile idari işlemlerin iptali, değiştirilmesi ve geri alınması gibi nedenlerle yasaların gösterdiği idari işleve sahip makamlara yapılan başvurulardır.²⁹⁶

Başvuru yollarının ‘tamamının’ tüketilmiş olması, bir ihlal iddiası için öngörülmüş etkili bir hukuk yolunda usul içerisinde ‘sonuna kadar’ gidilmesi manasına gelir.²⁹⁷ Anayasa Mahkemesi usul içerisinde başvuru yollarının sonuna kadar gitmesini

²⁹² DOĞRU, s.103.

²⁹³ DOĞRU, s.104.

²⁹⁴ Anayasa Mahkemesinin 26.03.2013 tarih ve 2013/1177 başvuru no’lu kararının gerekçesi de Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununa uygun olarak yazılmıştır. Buna göre “Başvuru konusu olayda başvuru yollarının Milli Savunma Bakanlığının ret işleminin iptali istemi ile Askeri Yüksek İdare Mahkemesinde açtığı dava reddedilmiş, bu karara karşı karar düzeltme yoluna başvurulmuş, karar düzeltme hakkında henüz karar verilmeden Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılmıştır. Başvurucunun etkili ve sonuç almaya yeterli gördüğü bir kanun yolunun sonucunu beklemezsizin başvuruda bulunduğu ve dolayısıyla yargısal başvuru yollarının tamamının tüketilmediği anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle başvurunun diğer kabul edilebilirlik şartları yönünden incelenmezsizin başvuru yollarının tüketilmiş olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna karar verilmiştir.”

²⁹⁵ DOĞRU, s.104.

²⁹⁶ ŞİRİN, s.505.

²⁹⁷ DOĞRU, s.103-104.

kabul edilebilirlik açısından gerekli görmüştür. Nitekim Mahkeme, bir kararında ceza yargılamasında Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısına tanınan itiraz yolunu başvuru açısından tüketilmesi gereken bir başvuru yolu olarak kabul etmemiştir.²⁹⁸ Başvuru yolunda sona gelinmesi, yargılama sonucu nihai karar elde etme veya kanun yolu için usulün öngördüğü sürenin geçirilmesi şeklinde gerçekleşir.²⁹⁹

‘Hukuki yarar ilkesi’ bireysel başvuru yolunun ikincil nitelikte olması ile yakından ilgilidir. Nitekim başvuru yolunun temel hak ihlalini genel mahkemeler ile gidermesi imkânı bulunuyorsa bireysel başvuru yoluna gitmesinde hukuki bir yararı bulunmayacaktır. Diğer bir deyişle, genel mahkemelerde Anayasa’ya uygunluk denetimi olanaklı olduğu sürece bireysel başvuruda hukuki yarar bulunmaz.³⁰⁰

Başvuru yollarının tüketilmesi şartı ile amaçlanan, ilk derece ve temyiz mahkemeleri ile idari makamların temel hak ve özgürlüklerin birincil koruyucusu, AYM’nin ise tamamlayıcı bir koruma mekanizması olduğunu ortaya koymaktır.³⁰¹

2. Vergi Hukuku Özneleri Bakımından

Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilmenin ön koşulu olağan kanun³⁰² yollarının tüketilmesidir. Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 45’inci maddesi, Anayasaya aykırılık teşkil eden³⁰³

²⁹⁸ Anayasa Mahkemesinin 16.05.2013 tarih ve 2013/2001 başvuru no’lu kararının gerekçesi de Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununa uygun olarak yazılmıştır. Buna göre “*Ceza yargılamasında tüketilmesi gereken son başvuru yolu temyiz aşaması olup, temyiz incelemesinden geçen kararlara karşı itiraz yolu ilgili kanun gereğince Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısı’na tanınmıştır. Dolayısıyla başvuru yoluna gidilmesi istemi, sadece Yargıtay Cumhuriyet Başsavcısının takdirine hâkim hareket etmeye yönelik bir taleptir. Bu kapsamda yapılan başvurular bireysel başvuru öncesinde tüketilmesi gereken bir yol olarak kabul edilmediğinden, bu yola gidilmesinin bireysel başvuru süresi üzerinde herhangi bir etkisi olmayacaktır.*”

²⁹⁹ KURU/ARSLAN/YILMAZ, s.515.

³⁰⁰ GÖTEPE, s.69.

³⁰¹ DOĞRU, s.102.

³⁰² Nihai kararların kesinleşmesine engel olan kanun yollarına, olağan kanun yolları; kesinleşmiş hükümlere karşı tanınmış olan kanun yoluna, olağanüstü kanun yolları denilmektedir, KURU/ ARSLAN/ YILMAZ, s.587.

³⁰³ “Anayasadaki “olağan kanun yolu” kavramının “idari ve yargısal başvuru yolları” biçiminde ifade edilerek anayasaya aykırı biçimde genişletilmesi, medeni, idari ve ceza usul

bir biçimde “idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının tüketilmesi” ifadesine yer vererek kanun yolu kavramını genişletmiştir.

a) İdari Çözüm Yolları

Vergisel uyuşmazlık diğer bir ifadeyle vergi idaresi ile mükellef arasında vergi ödevi ilişkisinden doğan hukuki anlaşmazlık; tıpkı idarenin diğer eylem ve işlemleri gibi yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka aykırı olabilir. Şu halde, uyuşmazlıklar pek tabii yargısal yollarla çözümlenebileceği gibi idari yollardan da³⁰⁴ çözüme kavuşturulabilirler. İdari çözüm yollarının iki temel özelliği vardır. İlk olarak, bu yollara başvuru zorunlu olmayıp isteğe bağlıdır. İkinci olarak, bu çözüm yollarına başvurup lehe sonuç elde edemeyen mükellefler ya da ceza kesilenler ile bu yollara hiç başvurmayanlar yargısal çözüm yollarını da tercih edebilirler.³⁰⁵

Vergi Usul Hukukumuzun tanıdığı ilk idari çözüm yolu uzlaşmadır. Belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanabilen uzlaşma aslında bir tür “idari sözleşme” dir. Hakkında uzlaşma yoluna gidilebilecek vergi suç ve cezalarının ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp, birer idari kabahat ve yaptırım oldukları hususuna dikkat çekmek gerekir.³⁰⁶

hukukunun en temel kavramlarının bilinmemesinden ya da bilinçli olarak çarpıtılmasından kaynaklanmaktadır. Kanun yolu, davanın taraflarına tanınan ve yanlış olan kararların tekrar incelenmesini ve değiştirilmesini sağlayan hukuki yoldur”, Ece GÖZTEPE, “Türkiye’de Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuru Hakkının(Anayasa Şikâyeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi”, s.25.

³⁰⁴ Vergi Usul Hukukumuzun tanıdığı ilk idari çözüm yolu uzlaşmadır. Belli miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanabilen uzlaşma aslında bir tür ‘idari sözleşme’ dir. Hakkında uzlaşma yoluna gidilebilecek vergi suç ve cezalarının ceza hukuku anlamında ihlal ve yaptırım niteliği taşımayıp birer idari kabahat ve yaptırım oldukları hususuna dikkat çekmek gerekir. İkinci idari ve barışçıl çözüm yolu ise vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacı taşıyan ‘düzeltme’ dir. Kast edilen sakatlıklar VUK 116’ncı maddede ‘vergi hataları’ başlığı altında tek tek sayılmıştır. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.170-173.

³⁰⁵ S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 6.B, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011, s.378-379.

³⁰⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.170-171

Uzlaşma kurumu³⁰⁷ VUK' un üçüncü bölümünde EK 1 ile 12'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Mükellef, vergi idaresi işlemlerine karşı kanunda yer alan koşullar³⁰⁸ mevcut ise uzlaşma yoluna ihtiyari olarak gidebilecektir.

Türk Vergi Hukuku'nda uzlaşma yolu her ne kadar ihtiyari nitelik taşısa da, pek çok batı ülkesinde bu yolun yargısal yollara başvurmada önce tüketilmesi gereken bir yol olduğunu ifade etmek gerekir.³⁰⁹

Süresi içerisinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir. Ayrıca mükellef veya ceza muhatabı, uzlaşma talebinde bulunduğu vergi veya ceza için, bu talepten önce dava açmışsa, dava uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce dava vergi mahkemesince incelenerek karara bağlanamaz, şayet bağlanmışsa bu karar hükümsüzdür(VUK md. Ek-7).

³⁰⁷ Uzlaşma kurumu tarhiyat öncesi uzlaşma ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılır. Tarhiyat öncesi uzlaşma vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat yapılmadan başvurulabilecek uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi, resim ve harçların resen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulacak olan uzlaşmadır, KARAKOÇ/Yusuf, s.693.

³⁰⁸ VUK Ek birinci ve yedinci maddeleri uyarınca; "Mükellef tarafından, ikmalen, re 'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyat cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyatına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyatına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369 uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının olduğunun ileri sürülmesi durumunda, idare bu bölümde yer alan hükümler çerçevesinde mükellefler ile uzlaşabilir. Uzlaşma konusu verginin matrah farkları itibariyle bölünebildiği durumlarda uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz. Uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifi yazılır. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirirse bu takdirde uzlaşma sağlanmış sayılır.

...Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde mükellef veya ceza muhatabı; tarh edilen vergiye veya kesilen cezaya, uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kendisine tebliğinden itibaren genel hükümler dairesinde ve yetkili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Bu takdirde, dava açma müddeti bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu müddet tutanağın tebliği tarihinden itibaren 15 gün olarak uzar. Uzlaşmanın vaki olmaması halinde, yukarıdaki ikinci fıkra uyarınca durdurulmuş olan davanın görülmesine, keyfiyetin vergi dairesince işarı üzerine vergi mahkemesinde devam olunur."

³⁰⁹ GÜMÜŞKAYA/Gamze, s.61

Uzlaşma yoluna başvurulabilecek tarhiyat ve cezalara ilişkin VUK Ek-1 de “359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza hariç” hükmü yer almaktadır. Bu bakımdan defter ve belgeleri gizleme fiili ile vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde yapılacak tarhiyatlara karşı uzlaşma yolu kapatılmıştır. Dolayısıyla tüketilmesi gereken bir başvuru yolu niteliği taşımaz.

Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen bir diğer idari çözüm yolu olan düzeltme yolu vergi hatalarına özgü bir çözüm yoludur.³¹⁰ Vergi hatası³¹¹ vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK md.116). Düzeltme yolu idarenin denetim mekanizmalarını harekete geçiren bir anayasal başvuru yoludur. Bu yönüyle isti’taf başvurusuna (aynı makama başvurma) karşılık gelmektedir.³¹² Düzeltme başvurusu mükellef tarafından vergi idaresine yazılı biçimde yapılır (VUK 122) ve başvurunun reddedilmesi halinde yine mükellef tarafından

³¹⁰ KARAKOÇ, s.721

³¹¹ Vergi Usul Kanunu 116 maddesiyle genel bir vergi hatası kavramı oluşturmuşsa da bu kavram çok somut bir içeriğe sahip değildir. VUK 117.madde hesap hatalarını 118.madde ise vergilendirme hatalarını düzenlemektedir, KARAKOÇ/Yusuf, s.722; VUK’un 117’nci maddesi uyarınca hesap hataları şunlardır: “1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekâlif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.”

VUK’un 118’inci maddesi uyarınca vergilendirme hataları ise şunlardır: “1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

³¹² KARAKOÇ, s.722.

şikâyet yolu ile üst mercie gidilebilir.³¹³ Bu şikâyet yolu idari denetim yollarından hiyerarşik başvuruya karşılık gelmektedir.³¹⁴

İdari çözüm yolları çalışmamızın konusunu oluşturan defter ve belgeleri gizleme suçu işleyenin susma hakkı bağlamında bir işlevsellik taşımasa da; mükellefin AYM bireysel başvuru konusu edebileceği diğer hak kategorileri bakımından, örneğin mülkiyet hakkı, AYM' e başvurmadan önce tüketilmesi mümkün olan çözüm yollarıdır.³¹⁵

b) Yargısal Çözüm Yolları

Vergi idaresinin -mükellefin temel haklarına yönelmiş- hukuka aykırı eylemlerine karşı mükellefin AYM' e bireysel başvuruda bulunabilmesi için tüketilmesi zorunlu başvuru yolları olağan yargı yollarıdır. Vergi yükümlüsü/sorumlusu/ceza muhatabının idari çözüm yoluna başvurmadan doğrudan yargı yoluna başvurması veya idari çözüm yolundan olumsuz sonuç alması durumunda tüketmesi gereken ilk yol görevli ve yetkili ilk derece mahkemesinde dava açmaktır.³¹⁶

VUK 377.maddesi uyarınca mükellefler ve kendilerine hakkında vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesinde görevli ilk derece mahkemeleri vergi mahkemeleridir. İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun'un 1.maddesi uyarınca vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıklarda bu kanun hükümleri uygulanacaktır.

Vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı ilgililerin başvurabilecekleri kanun yollarından ilki itiraz³¹⁷ bir diğeri ise temyiz

³¹³ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.173.

³¹⁴ KARAKOÇ, s.722.

³¹⁵ GÜMÜŞKAYA, s.63.

³¹⁶ GÜMÜŞKAYA, s.66.

³¹⁷ İtiraz temyiz şekil ve usullerine tabidir. Bölge İdare Mahkemesinin vermiş olduğu kararlar kesindir. İtiraz süresi, vergi mahkemesinin itiraza konu olabilecek kararlarının tebliğ tarihini izleyen 30 gündür.(İYUK md.45).

kanun³¹⁸ yoludur. Vergi mahkemelerinin tek hâkimle vermiş olduğu kararlara karşı mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine itiraz yolu ile başvurulabilir. Vergi mahkemelerinin kurul halinde verdikleri nihai fakat kesinleşmemiş kararlara karşı temyiz yoluna başvurulabilir. Temyiz merci Danıştay'dır(İYUK md.46).

Çalışmanın ana konusunu oluşturan mükellefin 'defter ve belgeleri gizleme' fiilini işlemesinin, ceza hukuku anlamında suç teşkil etmesi, tüketilmesi gereken başvuru yollarının ceza muhakemesi alanında alınması gerekliliğini doğurmuştur. Anayasa Mahkemesi'nin bireysel başvuruları ele alırken kullanacağı yorum metodu ile AİHM' ye ne kadar yaklaşacağı veya uzaklaşacağı olasılıkları bu aşamada önem arz etmektedir. Nitekim AİHM, ulusal hukuklarda idari yaptırım kategorisinde düzenlenen bir dizi yaptırımı da ceza (ceza hukuku kapsamında) olarak nitelendirmek yolunu tercih ederek uygulama alanının boyutunu genişletmiştir.³¹⁹

Defter ve belgeleri gizlemek fiilini gerçekleştirmek suretiyle kaçakçılık suçunu işleyen ve hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılan mükellefin, susma hakkının ihlali iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunabilmesi için ceza yargılaması hukukunda tanınan olağan kanun yollarını öncelikli olarak tüketmesi gerekir.

Ceza muhakemesi hukukunda olağan kanun yolları üç tanedir: İtiraz, istinaf ve temyiz.

İtiraz, henüz yargı otoritesi kazanmamış³²⁰ hâkim kararları³²¹ ile kanunun gösterdiği hallerde mahkeme kararlarının (CMK md.267), gerek

³¹⁸ Özel kanunlarda ayrıca süre gösterilmemesi halinde Danıştay Dava Daireleri ile idari ve vergi mahkemelerinin nihai kararlarına karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içerisinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurulabilir(İYUK md.46/2). Vergi mahkemelerinin itiraz yolu açık olan kararları temyiz edilemez(İYUK md.47)Temyiz yoluna ancak temyiz edilecek karara ilişkin davanın tarafları başvurabilirler. KARAKOÇ, s.861.

³¹⁹Billur YALTI SOYDAN, İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği, Vergi Dünyası, S.254, 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3041> (15.07.2014).

³²⁰ Nurullah KUNTER/Feridun YENİSEY/Ayşe NUHOĞLU, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006, s.1669

maddi gerek hukuksal yönden başka yargı organı tarafından yeniden incelenmesini sağlayan bir kanun yolu, tali bir dava ve muhakemenin adıdır.³²² Kanun lafzından anlaşıldığı üzere kural olarak mahkeme kararlarına itiraz edilemez. Ancak kanunda itiraz yolunun açık olduğuna dair hüküm mevcut ise itiraz olunabilir.³²³ Mahkemenin ‘hüküm’ niteliğindeki kararlarına artık itiraz değil istinaf yolu açıktır. Mahkeme ara kararlarına karşı kanunda açıkça hüküm yoksa itiraz yoluna gidilemez. Mahkemenin ‘hükme esas teşkil eden’ ara kararlarına ve Savcılık kararlarına karşı da itiraz yoluna gidilemez. Temyiz yolunun kapalı olduğu hâkimlik makamı kararlarına ve Yargıtay kararlarına karşı da itiraz yolu kapalıdır.³²⁴

İtiraz, itiraz edilen kararı veren mercie, ilgililerin kararı öğrendiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde yazılı olarak yapılır (CMK md.268/1). Kararına itiraz edilen hâkim/mahkeme, itirazı yerinde görürse kararını düzeltir; görmezse üç gün içerisinde itirazı incelemeye yetkili üst mercie³²⁵ gönderir (CMK md.268/2). İtirazı inceleyecek merci, yazı

³²¹ Hâkim kararları genel olarak şunlardır: Soruşturma evresinde sulh ceza hâkiminin kararları, naip hakimin kararları, istinabe olunan hakimin kararları, mahkeme başkanı sıfatıyla verilen kararlar, Yener ÜNVER/Hakan HAKERİ, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 6.B, Ankara: Adalet Yayınevi, s.347.

³²² KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s.1669.

³²³ Kanunda açıkça hüküm bulunan haller; görevsizlik kararı (CMK md.5/2), yetkisizlik kararı (CMK md.18/3), ret isteminin reddi kararı (CMK md.28), ret isteminin geri çevrilmesi kararı (CMK md.31/3), eski hale getirme isteminin reddi kararı (CMK md.42/2), tanıklara ilişkin disiplin hapsi kararı (CMK md.60/4), gözlem altına alma kararı (CMK md.74/4), beden muayenesi kararı (CMK md.75/6,76/5), tutuklama kararı (CMK md.101/5), tutukluluk halinin devamına ilişkin karar (CMK md.104/2), adli kontrol kararı (CMK md.111/2), el konulan eşyanın geri verilmesi isteminin reddi kararı (CMK md. 131/1), müdafilik görevinden yasaklama kararı (CMK md.151/4), iddianamenin iadesi kararı (CMK md.174/5), durma kararı (CMK md.223/8), zorlama amaçlı el koyma kararı (CMK md.248/8), yargılamanın yenilenmesi isteminin kabule değer olmadığı kararı (CMK md.319/3), yargılamanın yenilenmesi isteminin esastan reddi kararı (CMK md.321/3), Bahri ÖZTÜRK/Durmuş TEZCAN/Mustafa Ruhan ERDEM/Özge SIRMA/ Yasemin F.KIRIT/ Özdem ÖZAYDIN/Esra AKCAN/ Efser ERDEN, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 6.B, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.662-663.

³²⁴ KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s.1674.

³²⁵ İtirazı incelemeye yetkili merciler şunlardır: Sulh ceza hâkiminin kararlarına yapılan itirazların incelenmesi, yargı çevresinde buldukları asliye ceza mahkemesi hâkimine aittir; sulh ceza işleri, asliye ceza hâkimi tarafından görülüyorsa itirazı inceleme yetkisi ağır ceza işlerini gören mahkeme başkanına aittir; asliye ceza mahkemesi hâkimi tarafından verilen kararlara yapılacak itirazların incelenmesi, yargı çevresinde buldukları ağır ceza mahkemesine ve bu mahkeme ile başkanı tarafından verilen kararlar hakkındaki itirazların incelenmesi, o yerde ağır ceza mahkemesinin birden çok dairesinin bulunması hâlinde, numara olarak kendisini izleyen daireye; son numaralı daire için birinci daireye; o yerde ağır ceza mahkemesinin tek dairesi varsa, en yakın ağır ceza mahkemesine aittir; naip

ile cevap verebilmesi için itirazı, Cumhuriyet savcısı ve karşı tarafa bildirebilir. Merci, inceleme ve araştırma yapabileceği gibi gerekli gördüğünde bunların yapılmasını da emredebilir (CMK md.70).

Bir karara karşı itiraz yoluna başvurma kural olarak kararın yerine getirilmesinin durdurulması sonucunu doğurmaz, ancak kararına itiraz edilen makam veya kararı inceleyecek merci, geri bırakılmasına karar verebilir (CMK md.269). Merci itirazı kabul ya da reddeder. İtirazı yerinde görürse kabul kararıyla birlikte itiraz konusu hakkında da mümkün olan en kısa sürede karar verir. Merciiin itiraz üzerine verdiği karar kesindir; ancak ilk kez merci tarafından tutukluluk kararı veriliyorsa bu karara karşı itiraz yolu açık olacaktır (CMK md.271).

Ceza muhakemesi hukukunda ikinci olağan kanun yolu olarak karşımıza istinaf kanun yolu çıkmaktadır.

İstinaf yolu ilk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların üst derece mahkemesi tarafından tekrar gözden geçirilmesini sağlayan bir kanun yoludur. İstinafin en önemli özelliği, maddi olayın istinaf hâkimlerince tekrar inceleme konusu yapılabilmesidir.³²⁶

CMK 280'inci maddesinde istinafin nedenlerini 'usule ve esasa ilişkin herhangi bir hukuka aykırılık', 'delillerde veya işlemlerde herhangi bir eksiklik', 'ispat bakımından değerlendirmenin yerinde olmaması' biçiminde ifade etmiştir.

Kanun koyucu bazı kanuni düzenlemelerin uygulanmaması veya yanlış uygulanması şeklinde ortaya çıkan hukuka aykırılıkların, ilk merciiin hükmüne etki ettiğini önceden kabul etmiştir. Bu tip kesin

hâkim kararlarına yapılacak itirazların incelenmesi, mensup oldukları ağır ceza mahkemesi başkanına, istinabe olunan mahkeme kararlarına karşı yukarıdaki bentlerde belirtilen esaslara göre buldukları yerdeki mahkeme başkanı veya mahkemeye aittir; bölge adliye mahkemesi ceza dairelerinin kararları ile Yargıtay ceza dairelerinin esas mahkeme olarak baktıkları davalarda verdikleri kararlara yapılan itirazlarda; üyenin kararını görevli olduğu dairenin başkanı, daire başkanı ile ceza dairesinin kararını numara itibarıyla izleyen ceza dairesi; son numaralı daire söz konusu ise birinci ceza dairesi inceler.(CMK md.268/3).

³²⁶ Nur CENTEL/Hamide ZAFER, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 9.B, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2012 s.763.

hukuka aykırılıklarda, istinaf mahkemesi hâkimi hukuka aykırılığın yerel mahkeme kararına etki edip etmediğini kontrol etmeksizin bozma kararı verecektir.³²⁷ Kesin hukuka aykırılık nedenleri arasında; mahkemenin hukuka aykırı teşekkülü, yasaklanmış hâkimin hükme katılması, red istemi kabul edilen yargıcın hükme katılması, hükmü veren mahkemenin görevsiz ve yetkisiz olması, hükmün hukuka aykırı delile dayandırılması gibi nedenler gösterilebilir (CMK md.289).

CMK'nın 223'üncü maddesi uyarınca beraat, ceza verilmesine yer olmadığı, mahkûmiyet, güvenlik tedbirine hükmedilmesi, davanın reddi ve düşmesi kararı, hüküm niteliği taşır. Bu kararlar aleyhine istinaf yoluna gidilebilir. Adlî yargı dışındaki bir yargı merciine yönelik görevsizlik kararı kanun yolu bakımından hüküm sayılır, dolayısıyla bu karara karşı da istinaf yoluna başvurulabilir (CMK md.223/10).

Belirtmek gerekir ki hükümden önce verilmekle beraber, hükme esas teşkil eden veya aleyhine başka kanun yolu öngörülmemiş olan ara kararlara karşı da istinaf yoluna başvurulabilir. Aleyhine istinaf yoluna gidilemeyecek hükümler CMK'nın 273'üncü maddesinde sınırlı olarak sayılmıştır. Bu kararlar verildikleri anda kesin hüküm etkisine sahiptir.³²⁸

Ceza Muhakemesi Hukukunda tüketilmesi gereken son kanun yolu olarak karşıımıza temyiz çıkmaktadır. Genel olarak bölge adliye mahkemeleri ceza dairelerinin hükümleri ile hükme esas teşkil eden ara kararlarına karşı temyiz yoluna gidilir. Ayrıca CMK'nın 286 ve 287'nci maddeleri uyarınca anılan kararlar dışında başkaca kanun yolu öngörülmemiş olan mahkeme kararları da temyize konu olabilir. Temyiz edilemeyecek kararlar CMK'nın 286'ncı maddesinin ikinci fıkrasında

³²⁷ Nevzat TOROSLU/Metin FEYZİOĞLU, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 10.B, Ankara: Savaş Yayınları, 2012, s.338.

³²⁸ TCK 18'inci maddesinin dördüncü fıkrası hükmü hariç, diğer kanunlarda temyiz edilebileceği öngörülen ve bölge adliye mahkemelerinin görev alanına giren dava ve işlere ilişkin ilk derece mahkemelerinin kararlarına karşı da istinaf yolu açıktır(CMK md.285). Öte yandan üç bin Türk lirası dahil adli para cezası hükümlerine, üst sınırı beş yüz günü geçmeyen adli para cezasını gerektiren suçlardan beraat hükümlerine, yasalarda kesin olduğu yazılı olan hükümlere karşı istinaf yoluna gidilemez. TOROSLU/FEYZİOĞLU, s.339.

sayılmıştır.³²⁹ İstisna niteliği taşıyan bu kararlar kesin hüküm niteliği taşır. Temyiz ancak hükmün hukuka aykırı olması gerekçesine dayanabilir ve bu hukuka aykırılığın bozma nedeni olabilmesi için hükme etki etmesi gerekir.³³⁰

Defter ve belgeleri gizleme fiili dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılan vergi öznesinin bireysel başvuruda bulunabilmesi öncelikle iç hukukun tanıdığı tüm bu olağan kanun yolları tüketmiş olmasına bağlıdır. Şayet bu yollarda netice alınamadıysa Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunabilir.

IV. Zamansal Koşul “Başvuru Süresi”

Bireysel başvurunun yapılabileceği süreye ilişkin sınırlama Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun 47’nci maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra “*Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği tarihten; başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir. Haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvuramayanlar, mazeretin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde ve mazeretlerini belgeleyen delillerle birlikte başvurabilirler. Mahkeme, öncelikle başvurucunun*

³²⁹ CMK’nın 286’nci maddesinin temyiz edilemeyecek kararları düzenleyen ikinci fıkrası şu şekildedir: “a) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezaları ile miktarı ne olursa olsun adli para cezalarına karşı istinaf başvurusunun esastan reddine dair bölge adliye mahkemesi kararları, b) İlk derece mahkemelerinden verilen beş yıl veya daha az hapis cezalarını artırmayan bölge adliye mahkemesi kararları, c) İlk derece mahkemelerinin görevine giren ve kanunda üst sınırı iki yıla kadar (iki yıl dâhil) hapis cezasını gerektiren suçlar ve bunlara bağlı adli para cezalarına ilişkin her türlü bölge adliye mahkemesi kararları, d) Adli para cezasını gerektiren suçlarda ilk derece mahkemelerinden verilen hükümlere ilişkin her türlü bölge adliye mahkemesi kararları e) Sadece eşya veya kazanç müsaderesine veya bunlara yer olmadığına ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararları, f) On yıl veya daha az hapis cezasını veya adli para cezasını gerektiren suçlardan, ilk derece mahkemesince verilen beraat kararları ile ilgili olarak istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararları, g) Davanın düşmesine, ceza verilmesine yer olmadığına, güvenlik tedbirine ilişkin ilk derece mahkemesi kararları ile ilgili olarak bölge adliye mahkemesince verilen bu tür kararlar veya istinaf başvurusunun esastan reddine dair kararlar, h) Yukarıdaki bentlerde yer alan sınırlar içinde kalmak koşuluyla aynı hükümde, cezalardan ve kararlardan birden fazlasını içeren bölge adliye mahkemesi kararları.”

³³⁰ CENTEL/ZAFER, s.768-771.

mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek talebi kabul veya reddeder” şeklindedir.

Başvuru süresine ilişkin Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 64'üncü maddesi ise şöyledir:

“Bireysel başvurunun, başvuru yollarının tüketildiği ve buna ilişkin kararın kesinleştiği tarihten, başvuru yolu öngörülmemişse ihlalin öğrenildiği tarihten itibaren otuz gün içinde yapılması gerekir.

Başvurucu mücbir sebep veya ağır hastalık gibi haklı bir mazereti nedeniyle süresi içinde başvurusunu yapamadığı takdirde, mazeretinin kalktığı tarihten itibaren on beş gün içinde ve mazeretini belirleyen delillerle birlikte başvurabilir. Komisyonlar raportörlüğünce mazeretin kabulünün gerekip gerekmediği yönünde karar taslağı hazırlanır. Komisyon, öncelikle başvuruçunun mazeretinin geçerli görülüp görülmediğini inceleyerek mazereti kabul veya reddeder.

Başvurunun niteliğine uygun düştüğü takdirde mazeret ve kabul edilebilirliğine ilişkin tek bir taslak hazırlanıp bu iki husus birlikte karara bağlanabilir.”

Süreye ilişkin söz konusu hüküm ile getirilen sınırlamanın iki farklı amacı vardır. İlki temel hak ve özgürlüğünün ihlal edildiğini iddia eden başvuruçunun, bu iddiasını açıklamak ve temellendirmek için ona süre tanımak; ikinci ise temel haklara yönelik kamu gücü müdahalelerini en hızlı şekilde tespit edip çözümlenektir. İkinci amaç hukuk devletinin en önemli unsurlarından olan hukuk güvenliğinin sağlanmasına yöneliktir.³³¹

Bir görüşe göre sürenin otuz gün gibi kısa sayılabilecek bir süre olarak belirlenmesi, Anayasanın uygulanması ve yorumlanması veya

³³¹ ŞİRİN, s.534.

temel hakların kapsamının ve sınırlarının benimsenmesi açısından önem taşımayan ve başvurucunun ciddi bir zarara uğramadığı başvuruları önleme; başvuru hakkının kötüye kullanımlarını engelleme eğilimine ters düşer. Sürenin altmış gün olarak belirlenmesi soğukkanlı düşünmeyi sağlayarak ve nitelikli bir dava dilekçesi hazırlamaya imkân vererek Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanununun genel amacına daha iyi hizmet edebilir.³³² Otuz günlük sürenin bireysel başvuru müessesinin sağlıklı işlemesi açısından yetersiz olduğunu doktrinde dile getiren başka yazarlar bulunmakla birlikte³³³ aksi yönde görüşler de mevcuttur.³³⁴

Hukuki niteliği itibariyle ‘zamanaşımı’³³⁵ süresi olan otuz günlük sürenin başlangıç tarihi olarak kesinleşmiş kararın kişiye tebliğ ya da tefhim tarihi esas alınır. AYMKYUHK da gösterilen mercilerce kaydın yapılıp başvurucuya alındı belgesinin verildiği tarih ise “başvurunun yapıldığı tarih” olarak kabul edilir. Bu iki tarih arasındaki sürenin otuz günü geçmesi halinde mahkemece başkaca inceleme yapılmaksızın başvurunun reddine karar verilecektir.³³⁶ Kararın ulaşmasının gerekçeyi kapsayıp kapsamadığı hususunda belirtmek gerekir ki karar başvurucunun şikâyetçi olduğu duruma çözüm getirebiliyorsa başvuru süresi başlar, yani kararın gerekçesinin başvurucu tarafından öğrenilmesine gerek yoktur.³³⁷

³³² Öykü Didem AYDIN, s.155.

³³³ SAĞLAM, s.13.

³³⁴ “Bu süre, Anayasa Mahkemesi tarafından bireysel başvuruların incelenmesinin zaman bakımından sınırlarını belirlemenin ötesinde, söz konusu temel hak ihlallerinin hangi sürelerle incelenebileceğini açıklığa kavuşturmak suretiyle konunun kamu ya da bireyler yönünden uzun süreler belirsizlik içinde kalmasının önüne geçmesi açısından önemlidir. Bireysel başvuruların neredeyse tümünün bir yargı merciin kararından sonra yapılması gerekeceğinden, Kanunda benimsenen 30 günlük süre, kişilere başvuruda bulunup bulunmamayı değerlendirme ve başvuru yapmaları durumunda ileri sürülecek şikâyet ve somut delilleri ortaya koyma bakımından yeterli zamanı sunmaktır”, ÖZBEY, s.284

³³⁵ ‘Zamanaşımı’ kavramı maddi haktan ziyade usuli bir hakka ilişkindir. Bireysel başvuruda başvuruya konu maddi hak süre aşımından dolayı olarak etkilenmektedir. Süre kaydına uyulmaması bireysel başvuru hakkından feragati ifade eder, bireysel başvuruya konu olan temel haktan vazgeçildiği anlamına gelmez. ŞİRİN, s.536.

³³⁶ KARAMAN, s.222.

³³⁷ ŞİRİN, s.540.

Otuz günlük sürenin bitiş tarihi süre başladıktan sonraki otuzuncu günün sonudur. Son günün hafta sonu ya da resmi tatile denk gelmesi halinde takip eden gün son gün olarak kabul edilmelidir.³³⁸

Başvurucu başvurusunu süresi içinde yapmak zorundadır. Şayet haklı bir mazeret ile süre kaçırılmışsa, başvuru mazeretin kalktığı tarihten itibaren en geç 15 gün içinde başvuru formu ve eklerinin yanı sıra mazeretini belgeleyen delillerle birlikte başvuru yapabilir.³³⁹ Bireysel başvuru yolunda mahkemenin mazeretin kabulüne karar verebilmesi için; başvuru otuz günlük süreyi kaçırmış olmalı, sürenin kaçırılması mazerete dayanmalı, mazeretin ortaya çıkmasında başvuru sahibinin kabul edilemez bir kusuru bulunmamalı, sürenin kaçması ve mazeret arasında illiyet bağı bulunmalıdır. Mazerete ilişkin verilebilecek örnekler hastalık, tutukluluk hali, mücbir sebepler, dilekçenin iletim aracındaki sorunlar ve benzeri olabilir.³⁴⁰

Başvuru süresine ilişkin vergi hukuku özneleri bakımından özel bir durumun söz konusu olmadığını, belirtilen genel süreler içerisinde bireysel başvuruda bulunabileceklerini belirtmek gerekir.

³³⁸ ŞİRİN, s.544.

³³⁹ TURABI, s.123.

³⁴⁰ ŞİRİN, s.545-551.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA BİREYSEL BAŞVURU HAKKININ KONUSU

1. BİREYSEL BAŞVURU HAKKI KONUSU OLARAK MÜKELLEFİN SUSMA HAKKI

I. Genel Olarak

Genel olarak susma kişinin konuşmaması veya konuşmaktan çekinmesini ifade eder. Ceza muhakemesi hukukunda ise bu durum bir temel hakka işaret eder. Bir suç isnadı altında bulunan kişinin, bu isnada yönelik sessiz kalma tercihinin devlet tarafından soruşturma ve kovuşturma makamlarında bulunan kişilerce saygı duyulmasını ifadeler.³⁴¹ Şu halde suç isnadı altında bulunan kişinin hiçbir zorlamaya maruz kalmadan dilediğinde sessiz kalabilmesinin, ceza muhakemesinde kişinin özgür iradesini koruyan usul güvencelerinin başında geldiği söylenebilir.³⁴²

Gerek AİHS gerekse Anayasamızda korunan adil yargılanma hakkının bir sonucu olarak susma hakkı, sanığın hem ‘susma’ hem de ‘kendi mahkûmiyetine yardımcı olmama’ haklarını içermektedir.³⁴³

Vergi hukuku zemininde susma hakkının sadece beyana dayalı olup olmadığı aynı zamanda belgeleri içerip içermediği hususu önem arz eder. Vergi uygulaması defter ve belge düzeni üzerine kurulmuştur. Kayıt sistemi, mükelleflerin vergi idaresi karşısında servet, sermaye, hesap durumları ile vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarının incelenmesi ve kontrolü amacına hizmet eder.³⁴⁴ Dolayısıyla vergi hukukunda ispat ve delil sistemi de belge düzenine dayanır. Anayasanın getirmiş olduğu kimsenin kendini suçlamaya zorlanmaması, kanuna

³⁴¹ Serhat Sinan KOCAOĞLU, “Susma Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2011, s.30.

³⁴² Çağrı Kan AYDIN, “Adil Yargılanmanın Bir unsuru Olarak Susma Hakkı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S:91, 2010, s.147-158.

³⁴³ GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s.294.

³⁴⁴ KARAKOÇ, s.378.

aykırı biçimde elde edilen bulguların delil olarak kullanılmaması haklarına yönelik mutlak koruma alanı vergi yükümlülerini de kapsamaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi vergi yükümlülerini denetlerken bu yasaklara uymak zorundadır.³⁴⁵

II. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi

‘Adil Yargılanma Hakkı’ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6’ncı maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme şöyledir:

“1. Herkes gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içerisinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir. Hüküm, açık oturumda verilir ancak demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir.

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

3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

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

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak

³⁴⁵ Billur YALTI SOYDAN, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı, VUK 359/a-2’nin Anayasa’ya Aykırılığı Sorunu”, **Vergi Dünyası**, S.285, 2005, s.22

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir avukatın yardımından yararlanmak ve eğer avukat tutmak için mali olanaklardan yoksun bulunuyor ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek

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

e) Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercüman yardımından para ödemeksizin yararlanmak.”³⁴⁶

Bir savunma aracı vasfı taşıyan susma hakkı, kişinin kendini suçlayıcı duruma düşmesine sebep olacak biçimde zorlanmamasını ifadeler.³⁴⁷ Üstelik bu hak, suç isnadı altında olan kişinin sadece aleyhine delil vermemesini ifade etmez aynı zamanda sessiz kalmasının aleyhine delil oluşturmamasını da içerir. Kişi üzerine atılı suç hakkında kendisini aktif olarak savunabileceği gibi susmayı da benimseyebilir.³⁴⁸ Öte yandan adil yargılanmanın bir unsuru olarak³⁴⁹ susma ve kendini suçlamama hakkı kişilerin hem aleyhlerine olan beyanları yapmama hem de delil niteliği taşıyan belgeleri vermek suretiyle kendini suçlamama haklarını içermektedir.³⁵⁰

“AİHM, John Murray - İngiltere davasında, sanığın sorgulama sırasında susma ve kendi kendini suçlamaya zorlanmama hakkının uluslararası düzeyde genel kabul görmüş kurallardan olduğunu ve

³⁴⁶ <http://www.aihmbasvuru.com/78-basliklar/89-avrupa-insan-haklari-sozlesmesi-altinci-madde.html>, (12.03.2014).

³⁴⁷ YALTI SOYDAN, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı, VUK 359/a-2’nin Anayasa’ya Aykırılığı Sorunu”, s.24.

³⁴⁸ KOCAOĞLU, “Susma Hakkı”, 2011, s.32.

³⁴⁹ Çağrı Kan AYDIN, s.146.

³⁵⁰ Sibel İNCEOĞLU, İHAM Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, 3.B, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008, s.263.

bunun, AİHS 6.maddede ifadesini bulan adil yargılama kavramının özünde yer aldığını belirtmiştir.”³⁵¹

Sanığın susma hakkı ve kişinin kendini suçlamaya zorlama yasağı hakkında, *Averill - İngiltere* davasında, şirket satışıyla ilgili soruşturmada müfettişlere müeyyide tehdidi altında yapılan beyanların olaya ilişkin yargılamada kullanılması ve *Heaney ve öte. - İrlanda ve Quinn/İrlanda* davalarında istenen belgeleri vergi denetçilerine vermekten kaçınan kişinin bu nedenle cezalandırılması adil yargılama hükmüne aykırıdır.³⁵²

Vergi hukukunda aramanın temel ilkelerini ortaya koyan ³⁵³ AİHM'nin 25 Şubat 1993 tarihli *Funke - Fransa* kararı, susma hakkının açıkça ifade edilmemekle birlikte adil yargılanma hakkının kapsamında olduğunu³⁵⁴ göstermiştir.

Jean Gustave Funke Fransa'da yaşayan bir Alman vatandaşıdır. Gümrük İdaresinden üç memur başvuru *Bay Funke'nin* evinde ilgilinin yurtdışındaki malvarlığına dair delil elde etmek amacıyla arama yapmıştır. Aramada yabancı bankalardan verilmiş çek defterleri ve bir takım belgelere el konulmuş, başvuruçunun yurtdışındaki malvarlığına ilişkin belgelerin ibrazı istenmiş ancak *Bay Funke* bunu reddetmiştir. Aramadan elde edilen deliller ceza davası açılması için yeterli olmamıştır. Ancak Gümrük İdaresi, *Bay Funke'yi* Polis Mahkemesine celbederek belgelerin ibrazını istemiş, vermediği için de her gün için 20 Frank para cezası uygulamış ve zorlama hapsine alınması için talepte bulunmuştur. Yerel mahkeme, para cezası ödenmesine hükmetmiş ve belgelerin Gümrük İdaresine teslimini emretmiştir. *Bay Funke*, yapmış olduğu bireysel başvuruda kendini suçlamaya zorlandığını böylece

³⁵¹GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, , s.294.

³⁵²GÖZÜBÜYÜK/GÖLCÜKLÜ, s.294.

³⁵³ Gülsen GÜNEŞ/ Feridun YENİSEY, Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku, İstanbul: Arıkan Yayıncılık, 2006, s.174.

³⁵⁴Ümit Süleyman ÜSTÜN, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.15, S.3, 2011, s.382.

masumiyet karinesinin ihlal edildiğini öne sürmüş, özel hayatın hakkının kendisine tanındığına değinmiş ve yapılan aramanın AİHS'e aykırı olduğunu söylemiştir. AİHM, belgeleri ibraz etmediği için para cezasına çarptırılan *Funke'nin*, adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.³⁵⁵ Dikkat çekmektedir ki; AİHM idari yaptırım ve ceza arasındaki ayrımı kabul etmekle birlikte³⁵⁶ ulusal hukuktaki nitelendirmeye bağlı kalmadan kendi geliştirdiği kriterlere göre karar vermektedir.³⁵⁷

Başvurunun gerekçesi, başvurucunun, kendisi aleyhine açılacak olan bir kovuşturmada kullanılabilecek olan belgeleri vermeye zorlanmasının hukuka aykırı olduğu iddiasıdır. Mahkemeye göre İdare, belgeleri başka yollardan elde etmekte 'yetersiz' ya da 'isteksiz' davranmıştır. Buna bağlı olarak ilgiliyi, isnat olunan suçların delillerini tedarik etmeye zorlama girişiminde bulunmuş ve dolayısıyla AİHS altıncı maddeyi ihlal etmiştir. İdarenin bilgi ve belgelere ulaşma yollarını deneme zorunluluğuna dikkat çeken "belgeleri başka yollardan elde etmeye yetersiz veya isteksiz" olma ifadesi, demokratik bir toplumda 'müdahalenin zorunluluğu' kavramının sınırını oluşturmaktadır.³⁵⁸

Mükellefin kendi aleyhine delil vermeme hakkının tartışıldığı bir başka dava ise *J.B - İsviçre* davasıdır. *J.B*, İsviçre vatandaşı ve orada mukim bir kayak hocasıdır. Federal Vergi İdaresi, *J.B.*'nin bir şirkete yatırım yaptığını ve bu durumu ilgili dönemde beyan etmediğini tespit etmiştir. Bunun üzerine Federal Vergi Komisyonu, *J.B.* hakkında vergi kaçakçılığı incelemesi başlatmıştır ve şirketle ilgili olan elindeki tüm belgeleri İdare'ye vermesi talep edilmiştir. *J.B*, yatırım yaptığını ve beyanname vermediğini kabul etmiş ancak belgeleri idareye iletmemiştir.

³⁵⁵ <http://aihm.anadolu.edu.tr/> (15.07.2014).

³⁵⁶ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları", **Vergi Dünyası**, S.229, 2006, s.122.

³⁵⁷ ÜSTÜN, s.381.

³⁵⁸ YENİSEY/GÜNEŞ, s.194.

Elde ettiği gelirin kaynaklarını açıklamak üzere birkaç kez davet edilip *hiçbirine* cevap vermemesi üzerine, *J.B* hakkında, İdarece yatırım tutarı üzerinden ek vergi tarhiyatı yapılmış ve tebliğ edilmiştir. Kendisinden çeşitli tarihlerde istenen bilgi ve belgeleri vermediği için ayrıca hakkında üç farklı tarihte para cezası kesilmiştir. Bu para cezalarına karşı yaptığı itirazlar, açtığı davalar ve temyiz başvuruları reddedilmiştir. *J.B.*, yerel mahkeme başvurusunda AİHS'in altıncı maddesi uyarınca, sanık sıfatıyla kendini suçlamaya zorlanamayacağını ileri sürmüş ancak bu iddiası reddolmuştur. AİHM' e taşınan bu davada, mahkeme, başvurucuya karşı başlatılan vergi kaçakçılığı incelemesinin başlı başına bir suç isnadı olduğunu göz önüne almıştır. Güdölen amaç ne olursa olsun, bu incelemeler, başvurucuya ceza kesilmesine sebep olacağından bu isnadının karara bağlanması anlamına gelecektir. Mahkemeye göre yetkililer *J.B*'yi bilgi vermeye zorlayarak, AİHS'in altıncı maddesinin birinci fıkrasındaki kişinin kendini suçlamama hakkını ihlal etmişlerdir. Fakat Mahkeme, bir devletin, sırf doğru bir şekilde vergi tarh edilmesini sağlamak amacıyla, vergi yükümlüsüne bilgi verme yükümlölüğü getirip getiremeyeceği meselesine değinmemiştir.³⁵⁹

AİHM'nin her iki kararında da görölmektedir ki, mahkeme defter ve belgelerin ibrazına mükellefin idari bir yaptırım öngörölmek suretiyle dahi olsa zorlanmasını, olması gerektiği gibi, mükellefin susma hakkına yönelik ihlal olarak yorumlamıştır. Mahkemenin temel hak ve özgürlüklerin anlam ve kapsamlarına ilişkin benimsediği yorum metoduna Anayasa Mahkememizin hangi ölçüde yaklaşacağı, esasa yönelik içtihatların oluşmasıyla görölebilecektir.

³⁵⁹ YALTI SOYDAN, "İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği", <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3041> (15.07.2014).

III. Anayasa

Adil yargılanma hakkına ilişkin anayasal temellerden ilkinde hukuk devleti ilkesini düzenleyen Anayasa'nın ikinci maddesinde rastlanmaktadır. Düzenleme şu şekildedir:

“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk devletidir.”

Hak arama hürriyeti başlıklı Anayasa'nın 36'ncı maddesi ise şöyledir:

“Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.

Hiçbir mahkeme görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamaz.”

Görüldüğü üzere adil yargılama hakkının içeriğine ilişkin detaylı bir düzenlemeye yer vermeyen Anayasa, 90'ıncı maddenin son fıkrasıyla,³⁶⁰ adil yargılanma hakkının kapsamını belirleme konusunda, Anayasa ile birlikte AİHS'nin altıncı maddesindeki mevcut düzenlemelerin esas alınmasına olanak sağlamıştır.

Birer adil yargılanma standardı olan ‘susma hakkı’ ve ‘masumiyet karinesi’ ise Anayasa’da Hakların Korunmasına İlişkin Hükümler üst başlığı altında 38'inci maddenin dört ile beşinci fıkralarında düzenlenmiştir. Düzenleme şu şekildedir:

³⁶⁰ Anayasanın 90'ıncı maddesinin son fıkrası uyarınca usulüne uygun yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesi'ne başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır.

“Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz.

Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.”

Ceza Muhakemesi Hukuku’nda “*Nemo Tenetur*”, kimsenin kendisini ve yakınlarını suçlayıcı beyanlarda bulunmaya zorlanamaması ilkesi, sanığı, kendi suçunu ispat konusunda, kovuşturma organlarıyla işbirliği yapıp yapmama konusunda serbest bırakır. İlke, pasif olarak sanığın susmasını içerdiği gibi aktif olarak savunma yoluyla kendini isnattan kurtarabilme hakkını da içerir.³⁶¹

Vergi mükellefinin susma hakkının tartışıldığı bir AYM kararında,³⁶² Ankara 7. Asliye Ceza Mahkemesi, itiraz yolu ile VUK 359’uncu maddenin a bendinin iki numaralı alt bendinin Anayasanın 2 ile 38’inci maddelerine aykırılığı savıyla iptalini talep etmiştir. Başvurunun gerekçesinde, toplumsal bir sözleşme olan verginin alınması için, defter, kayıt ve belgelerin istenilmesi üzerine, ibraz edilmemesinin yaptırımının hapis cezası olmasının Anayasanın ikinci maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesini ihlal ettiği iddia olunmuştur. Ayrıca başvuru, Anayasanın 38’inci maddesinin sekizinci fıkrasında öngörülen ‘*hiç kimsenin sadece sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamayacağına*’ ve 11’inci fıkrada yer alan ‘*idarenin kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağına*’ ilişkin hükümlerinin de ihlal edildiğini öne sürmüştür. AYM ise gerekçesinde, “... *Kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden doğan bir yaptırımdır... Diğer taraftan iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanması idari bir uygulama sonucu olmayıp, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı*

³⁶¹ Bahri ÖZTURK/Mustafa Ruhan ERDEM, Ceza Muhakemesi Hukuku, 11.B, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2007, s.194.

³⁶² AYM, 11.03.2003 gün ve E.2002/55,K.2003/8, RG.16.12.2003, S. 25318.

bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırımdır... Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasanın 38'inci maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezalarının yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur” ifadelerine yer vererek ‘defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler’ yönünden hapis cezası uygulanmasına yönelik kuralın Anayasaya aykırı olmadığına oy birliği ile hükmetmiştir.

Karar, VUK 359'uncu maddesinin a bendinin iki numaralı alt bendinde geçen “defter ve belgeleri gizleyenler” ifadesinin, mükellefin temel hak ve özgürlüklerine yönelik bir ihlal oluşturup oluşturmadığının tartışılması açısından önem arz etmektedir. Ne var ki, tartışma Anayasanın 38'inci maddesinin beşinci fıkrasında yer alan kendini suçlamaya zorlanamama hakkı zemininde yapılmamış ve başvuru reddedilmiştir.

Konu ile ilgili bir başka itiraz başvurusu, Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından yapılmıştır.³⁶³ 2001 yılına ait defterlerini, incelenmek üzere vergi dairesine ibraz etmeyen sanık hakkında, VUK 359'uncu maddesinin a bendinin iki numaralı alt bendi uyarınca cezalandırılması için açılan kamu davasında, mahkeme itiraz konusu hükmün Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varmış ve iptali için AYM'ye başvurmuştur. AYM'nin oyçokluğuyla vermiş olduğu karar ve gerekçesi ise şu şekildedir:

“Devletin üstlendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olan verginin, etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için alınan diğer önlemlerin

³⁶³ AYM, 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG., 18.05.2007, S. 26526.

yanında vergi kanunlarına aykırı davranışlar suç sayılmış ve bu suçlar için ceza öngörülmüştür.

Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarlarda ceza verileceğini belirlemektir. Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Bu durumda defter tutma, saklama ve ibraz ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir. Anayasanın 38'inci maddesinin beşinci fıkrasında, 'Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz' hükmüne yer verilmiştir. İnsan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bu düzenlemeye, ceza yasalarında sanığın susma hakkı olarak yer verilmiştir. Bu hak suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir.

Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasasında

öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasanın 38'inci maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlama olarak nitelendirilemez.”

Mahkeme kararında mükellefin susma hakkının soruşturmanın başlaması ile ortaya çıkacak bir hak olduğuna işaret etmiş ve susma hakkını sınırlayıcı bir yorumda bulunmuştur. Susma hakkının, bir temel hak olduğuna ve sadece anayasada belirtilen istisnai gerekçelerle ancak kanunla sınırlanabileceğine bu noktada değinmekte fayda var. Mahkeme bu konuda yanlış bir kanaate varmıştır.

Karara muhalefet gösteren mahkeme üyesi Osman Ali Feyyaz PAKSÜT hükmün Anayasa'ya aykırılığını şu gerekçelerle dile getirmiştir:

“Anayasanın 38'inci maddesinde yer alan esaslar ve bunların güvence altına aldığı haklar, Anayasanın 12'nci maddesi uyarınca herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel haklardan olup; yine Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre ilgili maddelerde belirtilen sebeplere bağlı olarak sınırlandırılabilir.

Suç ve cezalara ilişkin esaslar başlıklı 38'inci madde, tüm vatandaşlar hatta yabancılar için geçerli on bir fıkradan oluşmaktadır. Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya ve bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağına ilişkin beşinci fıkrada herhangi bir sınırlama sebebi belirtilmemektedir.

Muhterem çoğunluk, ret gerekçesinde, 'susma hakkı' olarak kabul edilen bu hakkın 'suçlanmayla başlayan bir hak' olduğuna hükmetmiş ve 'suç ile ilgili soruşturma ve kovuşturmaya başlandığı andan itibaren susma hakkı söz konusudur' demiştir. Susma hakkının ancak belirli koşullarda yani kişi hakkında soruşturma veya kovuşturma başlaması durumunda doğacağı kabul edilmekle, bu temel hakkın ancak 'sanık' ya

da ‘şüpheli’ konumundaki kişiler için geçerli olacağı sonucuna varılmakta ve böylelikle, hak süjesi yönünden bir sınırlandırma yapmaktadır. İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi veya bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur. 38’inci maddedeki sınırlamalar sadece, onuncu fıkranın ikinci cümlesinde silahlı kuvvetler personeli yönünden, on birinci fıkrada da Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın getirdiği yükümlülükler yönünden yapılan sınırlamalardan ibarettir. Bunlar dışında, 38’inci maddeye yorum ve içtihat yoluyla sınırlama getirilemez. Kaldı ki, susma hakkının sanıklık veya şüpheli olma hali ile sınırlı olduğu kabul edilecek olursa, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi karşısında, kendisi sanık veya şüpheli olmayan kişinin yakınları için de susma hakkından yararlanacağı nasıl olup da Anayasada belirtilmektedir? Çoğunluk görüşünün aksine, susma hakkının kullanılmasının sanık veya şüpheli statüsü ile sınırlı olmadığı açıktır.

Temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasında bu tarz daraltıcı yorumların yapılması, demokratik gelişimin akışı sürecine ters düşen ve bu hak ve özgürlüklerin içinin boşaltılması yolunun açılmasına zemin oluşturan, tehlikeli bir yöntemdir. Esasen 38’inci maddedeki diğer hak ve güvenceler (lehe kanun uygulaması, masumluk karinesi, kanunsuz elde edilmiş delil, zamanaşımı gibi) ceza hukukundaki soruşturma ve kovuşturma işlemleri ile sınırlı olmayan, idari cezalar, disiplin cezaları ve kabahatler için de geçerli olan evrensel kurallardır. Susma ve kendisini veya yakınlarını suçlayıcı delil göstermeye mecbur edilememe hakkının farklı şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir.

... Bu nedenle, vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallar konabileceği görüşüne karşıyım.”

Kanaatimce PAKSÜT tarafından bildirilen karşı görüş, yerinde ve umut vaat edicidir. Susma hakkı muhakkak şüpheli/sanık sıfatlarına sahip olmak koşulları ile daraltılamaz.

Yukarıda bahsedilen kararın gerekçesinde anılan “susma hakkı suçlanma ile başlar” ifadesi, suçlanmanın bir diğer deyişle suç isnadının hangi anda başladığı sorusunu akla getirmektedir. Ceza muhakemesi hukukunda soruşturma, failin suç teşkil eden bir fiili yapıp yapmadığı hususundaki ‘şüphe’ ile başlar. Kişinin suçlanması için yapılacak özel teknik araştırmalar ile şüphenin açıklandığı soruşturma evresini birbirinden ayırmak manasızdır. Adli makamların suçun varlığına dair bir şüphenin açıklanmasına veya ispatlanmasına yarayacak bilgileri alma ve değerlendirme faaliyetiyle birlikte soruşturma evresi başlar.³⁶⁴

Vergi hukukunda cezai olguların ortaya çıkarılması, araştırılması, delil toplanması ve buna bağlı cezai yaptırımların uygulanmasını sağlayan denetim sistemi,³⁶⁵ idari kolluktan ziyade adli kolluk görevine yaklaşan bir çeşit mali kolluk faaliyeti niteliğindedir. Şu halde, VUK 359/a-2 hükmü uyarınca cezai bir yaptırıma tabi tutulacak mükellef için şüphenin, vergi idaresinin vergi kaçırdığı şüphesiyle bir mükellef hakkında denetim araçlarından birini kullanmak üzere harekete geçtiği anda başladığı söylenebilir.³⁶⁶

IV. Ceza Muhakemesi Kanunu

Vergi Usul Kanununun 367’inci maddesinin ilk fıkrasına göre, yaptıkları inceleme sırasında kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerden birinin işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili Rapor Değerlendirme Komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer

³⁶⁴ CENTEL/ZAFER, s.77.

³⁶⁵ Vergi idaresi, mükellefin vergi yasalarına uyup uymadığını denetlerken yoklama (VUK 127 vd.), inceleme (VUK md.134 vd.), arama (VUK md.142 vd.) ve bilgi toplama (VUK md.148 vd.) olarak sıralanan hukuksal araçları kullanır.

³⁶⁶ YALTI SOYDAN, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı, VUK 359/a-2’nin Anayasa’ya Aykırılığı Sorunu”, s.28.

memurlar tarafından, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla Vergi Dairesi Başkanlığı veya Defterdarlık tarafından durumun Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder. Kamu davasının açılması bu incelemenin sonuçlanmasına kadar bekletilir. 359'uncu madde kapsamında ceza verilmesi, ayrıca vergi zıyayı cezası ve usulsüzlük cezalarının verilmesine mani olmaz.

Görüldüğü üzere, VUK 367'inci maddesi gereğince yapılan soruşturma ve kovuşturma CMK'ya göre yapılan bir soruşturma ve kovuşturmadır.³⁶⁷

Bu yönüyle CMK'da yer alan soruşturma ve kovuşturmayla hâkim olan ilkeler ile bu aşamalarda şüphelinin veya sanığın sahip olduğu genel hakların VUK'a aykırı fiillerin soruşturulması veya kovuşturulması esnasında da aynen geçerli olduğunun kabul edilmesi gerektiği yönünde bir tereddüt bulunmamaktadır.

Soruşturma aşamasında şüpheli lehine kabul edilen susma hakkının uygulanabilir bir hak olarak elde edilmesi, uzun bir süreci gerektirmiştir. Zira gerçeğin ne pahasına olursa olsun ortaya çıkarılması anlayışı ortaçağda sanığın bir ispat aracı olarak görülmesi sonucunu beraberinde getirmişti. Bu yönüyle şüpheliden veya sanıktan delil elde etme anlayışının egemen olduğu bir ortamda susma hakkında bahsetmek mümkün olmadığı gibi tam aksine susma halinde şüphelinin veya sanığın kendisine isnat olunan eylemleri 'sükût' biçiminde kabul ettiği sonucuna ulaşıyordu. Belirtilen anlayışın terk edilmesi uzun bir sürece yayılmış bu süreçten sonra ortaya çıkan; ceza muhakemesinin amacının sanığın

³⁶⁷ Bahri ÖZTÜRK, "Vergi Ceza Muhakemesinde Delil Yasakları", **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Ed. Bahri ÖZTÜRK/Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 207.

insanlık onuruna dokunulmayacak biçimde gerçeğin elde edilmesi³⁶⁸ anlayışının kabulünden sonra şüpheli veya sanığa ‘konuşma’ ya da ‘susma’ konusunda tercih hakkı olarak tanınmıştır.³⁶⁹

Susma hakkı Ceza Muhakemesi Kanununda “kişinin kendini suçlayıcı açıklamalarda bulunmaya zorlanamaması” şeklinde ifade bulmuştur. Şüpheli veya sanığın kendisine isnat edilen suç veya sorulan bazı sorular hakkında soruşturma ve kovuşturma aşamalarında kısmen ya da tamamen susma hakkı vardır.³⁷⁰

Nitekim CMK 147/1-e maddesi uyarınca şüpheli veya sanığın ifadesinin alınmasında veya sorguya çekilmesinde, yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanuni hakkı olduğu kendisine söylenir.

Susma hakkı içerik itibariyle iki yönlü bir haktır. Bu itibarla susma hakkı, hem kişinin kendi aleyhine beyanda bulunmama hakkını hem de kendi aleyhine delil (belge) vermeme hakkını kapsamına alır. Şüpheli veya sanığa susma hakkının hatırlatılması, onun kendini suçlayıcı duruma düşürecek sözler söylemekten alıkoyar. Hile, tehdit, fena muamele ve işkence yapmak gibi yasak usullerle, bu arada susma hakkı hatırlatılmadan elde edilen delillerin hukuk nazarında değeri yoktur (CMK md. 148).

Bununla birlikte şüpheliye veya sanığa susma hakkına sahip olduğu bildirildikten sonra buna rağmen serbest iradesi ile söylemiş olduğu sözler hukuka uygun delil vasfını taşıyacaktır.³⁷¹

³⁶⁸ “Ceza yargılamasının amacı, hiçbir duraksamaya yer vermeden maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır. Bu araştırmada, yani gerçeğe ulaşmada mantık yolunun izlenmesi gerekir. Gerçek; akla uygun ve realist, olayın bütünü veya bir parçasını temsil eden kanıtlardan veya kanıtların bütün olarak değerlendirilmesinden ortaya çıkarılmalıdır, yoksa birtakım varsayımlara sonuca ulaşılması ceza yargılamasının amacına kesinlikle aykırıdır”, YCGK, R.G.T. 19.04.1993, 6-79/108.

³⁶⁹ CENTEL/ZAFER, s.142.

³⁷⁰ CENTEL/ZAFER, s.144.

³⁷¹ KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s.1034.

Kişinin kendini suçlamaya zorlanamaması ilkesi, Anayasanın 38'inci maddesi ile anayasal güvenceye kavuşmuştur. İlke Ceza Muhakemesi Kanununun “*Kendisi veya yakınları aleyhine tanıklıktan çekinme*” başlıklı 48'inci maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Düzenleme şöyledir:

“Tanık, kendisini veya 45'inci maddenin birinci fıkrasında gösterilen kişileri ceza kovuşturmasına uğratabilecek nitelikte olan sorulara cevap vermekten çekinebilir. Tanığa cevap vermekten çekinebileceği önceden bildirilir.” Benzer biçimde “ifade ve sorgunun tarzı” başlıklı 147/1-e maddesinde ise “*yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanunî hakkı olduğu söylenir*” ibareleri yer almaktadır. Tanıklık görevinin kişiye yüklediği beyanda bulunma ödevinin istisnasını Ceza Muhakemesi Kanunu tanıklıktan çekinme sebepleri olarak düzenlemiştir. Bu sebepleri; akrabalıktan kaynaklanan³⁷², meslekten kaynaklanan³⁷³, devlet sırrı niteliğindeki bilgilerle ilgili olan³⁷⁴ ve kişinin kendisi ve yakınları aleyhine cevap vermesi şeklinde ortaya çıkan (susma hakkı) tanıklıktan çekinme sebepleri olarak dört kategoriye ayırmak mümkündür.³⁷⁵

³⁷² CMK 45'nci maddesi uyarınca; şüpheli/sanığın nişanlısı, evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi, şüpheli/sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoy, şüpheli/sanığın üçüncü derece dâhil kan veya ikinci derece dâhil kayın hısımları, şüpheli/sanıkla aralarında evlâtlık bağı bulunanlar tanıklıktan çekinebilirler.

³⁷³ CMK 46'nci maddesi uyarınca; avukatlar veya stajyerleri veya yardımcılarının, bu sıfatları dolayısıyla veya yüklendikleri yargı görevi sebebiyle öğrendikleri bilgiler; hekimler, diş hekimleri, eczacılar, ebeler ve bunların yardımcıları ve diğer bütün tıp meslek veya sanatları mensuplarının, bu sıfatları dolayısıyla hastaları ve bunların yakınları hakkında öğrendikleri bilgiler; malî işlerde görevlendirilmiş müşavirler ve noterlerin bu sıfatları dolayısıyla hizmet verdikleri kişiler hakkında öğrendikleri bilgiler ile ilgili olarak tanıklıktan çekinebilir. Ancak madde ilgilinin rızasının var olduğu halleri istisna olarak düzenlemiştir.

³⁷⁴ CMK 47'nci maddesi uyarınca tanıklık konusu bilgilerin Devlet sırrı niteliğini taşıması halinde; tanık, sadece mahkeme hâkimi veya heyeti tarafından zâbit kâtibi dahi olmaksızın dinlenir. Hâkim veya mahkeme başkanı, daha sonra, bu tanık açıklamalarından, sadece yüklenen suçu açıklığa kavuşturabilecek nitelikte olan bilgileri tutanağa kaydettirir. Buhükümü, hapis cezasının alt sınırı beş yıl veya daha fazla olan suçlarla ilgili olarak uygulanır.

³⁷⁵ F. Selami MAHMUTOĞLU, “Ceza Yargılamasında Katılanın, Aynı Zamanda CMK 45.Maddede Öngörülen Kişilerden Biri Olması Halinde, Tanıklıktan Çekinme Hakkını Kullanıp Kullanamayacağı Sorunu”, Prof. Dr. Nur CENTEL' e Armağan, **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, C.19, S.2, 2013, s.200-204

Diğer yandan, adil yargılanma hakkı davanın ‘hakkaniyete uygun’ surette görülmesine ilişkin olup AİHS’nin altıncı maddesi, adil yargılanma hakkına ilişkin asgari şartları gösterir.³⁷⁶ Bu hak sayılan unsurlardan bağımsız genel (torba) bir haktır. Şüpheli veya sanığın adil yargılanma hakkı ceza ve ceza muhakemesi hukukunun temel ilkelerinden ortaya çıkan unsurları da kapsar.³⁷⁷

Ceza muhakemesi hukukuna hâkim olan dürüst işlem ilkesi (adil yargılanma) gereği ceza muhakemesi işlemleri; kandırma, yanıltma veya zorlama gibi irade serbestisini engelleyen ve savunmayı kısıtlayan yollara sapılmaksızın hukuk devleti ilkesine uygun olarak, önceden yasayla öngörülen esaslar çerçevesinde yapılmalıdır.³⁷⁸

Yargıtaya göre ceza yargılamasında sanığın en önemli hakkı savunma hakkıdır ve yargılamanın her aşamasında söz konusudur.³⁷⁹ Savunma hakkı; müdafiden yararlanma, susma, soru sorma, kendi aleyhine işlemlere katılmama, tercümandan yararlanma, delillerin toplanmasını isteme gibi birtakım hakları bünyesinde barındırır.³⁸⁰

Ceza muhakemesinin temel amacı maddi gerçeğin hukuka uygun bir surette ortaya çıkarılmasını sağlayıcı işlemler yapmak ve bu hususta bir netice ulaşmaktır.³⁸¹

Bir suç işlendiği anda, devletin araştırma yetkileri doğar ve bu araştırma yetkileri bireylerin temel hak ve özgürlüklerine kısıtlamalar

³⁷⁶ “Anayasa’da yer alan bütün haklar ‘adil yargılanma hakkı’ açısından ‘temel sanık hakları’ sayılmaz. Anayasa’da yer almayan, yargılanma ile ilgili temel haklar da vardır... Amerikan Yüksek Mahkemesinin içtihadına göre, sanığın temel haklarından sayılan aşağıda gösterilen hakların ihlal edildiği hallerde, delil, ‘hukuka aykırı delil’ olur ve bunu hüküm verirken kullanıp kullanmama konusunda, mahkeme takdir yetkisine sahip olur: hukuka aykırı arama ve el koymadan bağışıklık, işkence ve kötü muameleye tabi tutulmama hakkı, müdafinin yardımından yararlanma hakkı, kendisi ve yakınları aleyhine delil vermeme hakkı, aleyhine ifade veren tanığa soru sorma hakkı, makul sürede yargılanma hakkı, tanık bulması için araştırma yapılmasını talep hakkı”, KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s.1031-1032

³⁷⁷ CENTEL/ZAFER, s.137; KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s.1031.

³⁷⁸ ÖZTÜRK/TEZCAN/ERDEM/SIRMA/KIRIT/ÖZAYDIN/AKCAN/ERDEN, s.122

³⁷⁹ YCGK, 08.10.1979-8-303/444.

³⁸⁰ CENTEL/ZAFER, s.137.

³⁸¹ Bahri ÖZTÜRK, “Vergi Ceza Muhakemesinde Delil Yasakları”, **Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 206.

getirir. Devlet, araştırma, soruşturma ve kovuşturmayı yaparken yetkisinin sınırını ‘delil yasakları’³⁸² belirleyecektir. Delil yasaklarının sınırını ise ‘adil yargılanma hakkı’ oluşturur.³⁸³

Ceza Muhakemesi Kanununda delillerin ortaya konmasına ilişkin esaslar 206’ıncı maddede düzenlenmiştir. Buna göre, hukuka aykırı biçimde elde edilmiş delillerin duruşmada ortaya konulamaması (CMK 206/2-a) ve isnat edilen suçun, sadece hukuka uygun biçimde elde edilmiş her türlü delil ile ispat edilebilmesi (CMK 217/2), kişinin adil yargılanma hakkının korunması amacına hizmet eder. Buradaki hukuka aykırılık, sadece kanuna aykırılık değil; evrensel hukuk normlarına aykırılık,³⁸⁴ diğer bir ifadeyle sanığın temel haklarına aykırılık biçiminde yorumlanmalıdır.³⁸⁵

Sanık veya şüpheli hakkında ceza yargılamasının tüm aşamalarında en basit hukuka aykırılık dahi göz ardı edilmemeli, suçların hangi oranda aydınlatıldığından ziyade, aydınlatılan suçlarda ne oranda insan haklarına saygılı kalındığı ve hukuka uygun delillerle yargılamasının yapıldığı önem arz eder. Günümüz insan hakları anlayışında, kişi onurunun mutlak dokunulmaz alanları vardır: Kendi ve yakınları hakkında suçlayıcı beyanda bulunmama hakkı, işkence görmeme hakkı gibi.³⁸⁶

Mükellef hakkında, vergi idaresince VUK 359’uncu madde kapsamında yer alan kaçakçılık suçlarından birini işlediği şüphesiyle inceleme başlatılmasının, ceza muhakemesi hukuku anlamında bir

³⁸² “Delil yasakları kavramı Alman Hukuku’nda önce delil elde etme ve delilin değerlendirilmesi yasakları olarak ikiye ayrılır... Delil veya ispat yasakları kavramı çok geniş bir kavram olup hem hukuka aykırılık nedeniyle hem de başka nedenlerle elde edilmiş, değerlendirilmiş veya başka alanda değerlendirilmesi/kullanılması yasaklanmış delilleri ifade eder” ÜNVER/ HAKERİ, s.155.

³⁸³ KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s.1031.

³⁸⁴ ÜNVER/HAKERİ, s.165.

³⁸⁵ KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s.1030.

³⁸⁶ Hukuk devleti ilkesi bir devletin; sistemini, işleyişini ve organlarının da faaliyetlerini insan hak ve hürriyetlerine dayalı olarak gerçekleştirmesi ve yargı denetimine açık olmasını gerektirir. Suçları cezalandırma yetkisine sahip olan devlet, yargı organları aracılığıyla yargılama yapıp adaleti gerçekleştirmeye çalışırken kendi koyduğu hukuk kurallarına bağlı kalmak mecburiyetindedir, YCGK. 13.06,2006, 4-122/162, ÜNVER/HAKERİ, s.165.

soruşturma faaliyeti olduğuna değinilmiştir. Soruşturmanın hangi anda başladığının tespiti, o andan itibaren mükellefin bir şüpheli/sanık vasfı ile haiz olduğu hakların koruma alanı bulması nedeniyle önem arz eder. Ceza muhakemesi hukukunda soruşturma, failin suç teşkil eden hareketi yapıp yapmadığına ilişkin ‘basit şüphe’ ile başlar. Soruşturma faaliyeti başlaması ile de şüpheli/sanık hakları gündeme gelir. Soruşturma evresinin görevi, delilleri bulma, koruma altına alma ve deliller yeterliyse olayı mahkeme önüne taşımaktır. Bir diğer ifadeyle, soruşturmanın başlamasına neden olan başlangıçtaki basit şüpheyi güçlendirerek suç isnadına dönüştürmektir.³⁸⁷

Bu anlamda kanımca, mükellefin kaçakçılık suçu işlediğine yönelik vergi idaresi nezdinde oluşan ve idareyi vergi incelemesi yapmaya yönelten ‘şüphe’ (basit şüphe) ile birlikte mükellefin ceza muhakemesi hukukunda şüpheli vasfı kazandığı açıktır.

Bu andan başlayarak kovuşturma sonlanana kadar geçen süre içerisinde mükellefin, şüpheli veya sanığa tanınan gerek anayasal/uluslararası sözleşmelerden kaynaklanan gerekse ceza muhakemesinin kendisine tanıdığı tüm haklardan istifade etmesi gerekmektedir.

2. SUSMA HAKKINA MÜDAHALE: “DEFTER VE BELGELERİ GİZLEME SUÇU” (VUK m. 359/1-b)

I. Genel Olarak

Vergi hukukunda yasa koyucu tarafından, hukuka aykırılığına karar verilen fiil ve hareketlere karşı iki ayaklı bir yaptırım sistemi öngörülmüştür. Bunlardan ilki, vergi kanunlarında düzenlenen ödevlere uymama halinde söz konusu olan ‘vergi kabahatleri’, idari para cezası yaptırımına tabi olup idari ceza hukukunun konusunu oluşturur. Bir diğer ayak olan ve çalışmamızın konusunu teşkil eden ‘vergi suçu’ ise VUK

³⁸⁷ CENTEL/ZAFER, s.75.

359-363 de sayılan fiilleri işlemek suretiyle oluşur ve Ceza Hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Vergi suçları ile ilgili genel hükümler VUK'da yer almadığı için (VUK md.360 hariç) Türk Ceza Kanunu'nun³⁸⁸ genel hükümleri, vergi suçları yönünden de uygulama alanı bulmaktadır. Vergi suçunun soruşturulması, kovuşturulması ve infazı hakkında ise Ceza Muhakemesi Kanunu³⁸⁹ ve Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun³⁹⁰ uygulama alanı bulmaktadır.³⁹¹

Şu halde Ceza Muhakemesi Hukukunun en temel ilkesi olan adil yargılanma hakkı ve buna bağlı olarak ceza davasının açılması, yürütülmesi, ispat hukuku ve şekle ilişkin diğer tüm ilkeler,³⁹² vergi suçu işleyen şüpheli/sanık durumundaki mükellef için de geçerli olacaktır.

Çalışmada ele aldığımız bireysel başvuru konusu olarak susma hakkının ihlali, en dikkat çekici haliyle kendini, VUK 359/a-2 gereğince, bir kaçakçılık suçu teşkil eden, 'defter ve belgeleri gizleme fiili' ile göstermektedir.

Belirtmeliyiz ki mükellefin defter ve belgeleri gizleme (ibraz etmeme) fiili, karşımıza yalnızca VUK 359/a-2 maddesi de çıkmaz. Vergi mevzuatı bu fiile idari yaptırımlar da yüklemiştir. Defter ve belgeleri gizleme, VUK'un 30'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca resen tarh nedeni olduğu gibi bu fiilin işlenmesi, özel usulsüzlük cezası

³⁸⁸ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 26.09.2004, Resmi Gazete Sayı: 25611.

³⁸⁹ 5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, Resmi Gazete Tarih: 04.12.2004, Resmi Gazete Sayı: 25673.

³⁹⁰ 5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, Resmi Gazete Tarih: 29.12.2004, Resmi Gazete Sayı: 25685.

³⁹¹ Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi**, C.82, S.6, 2008, s.2840.

³⁹² Ceza muhakemesini "Adil yargılanma hakkı" doğrultusunda şekillendiren temel ilkeler şunlardır; ceza davasının kamusalılığı, davasız yargılama olmaz ilkesi, kamu davasının mecburiliği ilkesi, maddi gerçeğin res'en araştırılması ilkesi, doğrudan doğruyalık ilkesi, vicdani delil sistemi, şüpheden sanığın yararlanması ilkesi, sözlülük ilkesi, alenilik ilkesi, duruşmaya ara vermeme ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesi, bağımsız hâkim güvencesi, ne bis in idem ilkesi ve hakların kötüye kullanılmaması ilkesi. KUNTER/YENİSEY/NUHOĞLU, s. 27-33.

uygulanmasını da gündeme getirebilecektir. Bir başka sonuç olarak, katma değer vergilerinin indirim konusu edilememesi ortaya çıkabilir.³⁹³

Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti aynı başlığı taşıyan VUK 256'ıncı maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'inci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunur hale getirebilmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan veya silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

Özellikleri, tespiti ve buna bağlı müeyyideleri ile uygulanması bakımından idari mali nitelikli hukuka aykırılıklardan farklı olan kaçakçılık suçları³⁹⁴ ve cezaları aynı başlığı taşıyan VUK 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Seçimlik hareketlerden birinin gerçekleşmesi halinde vuku bulan bu suç maddenin a bendinin iki numaralı alt bendinde düzenlendiği üzere defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suretiyle de işlenebilecektir. Anılan bent şu şekildedir:

“...Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

³⁹³ ÜSTÜN, s.367.

³⁹⁴ OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.340.

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.”

Defter ve belgeleri gizleme fiiline bahsedildiği üzere idari nitelikli yaptırımlar bağlanmış ise de en ağır yaptırım olan hürriyeti bağlayıcı cezayı düzenleyen VUK 359/a-2 hükmünü çalışmamızda esas alıp, mükellefin susma hakkını bu madde bağlamında irdeleyeceğiz.

II. Suçun Mahiyeti ve Korunan Hukuki Değer

Vergi suçları kamu güvenliğine karşı suçlar olarak nitelendirilebilir. Toplumsal çıkarların ve cezalandırma yetkisinin tek sahibi olan devlet, vergi hukuku düzenlemelerine aykırı hareket edilmesi halinde artık diğer suçlarda olduğu gibi mağdur değil suçun pasif süjesi olan ‘suçtan zarar gören’ konumundadır.³⁹⁵

Vergi suçları ile korunan yarar, devletin vergi gelirlerinden mahrum kalması sonucunu doğurabilecek fiillerin başlangıçta engellenmesidir. Şu halde vergi kaybı henüz gerçekleşmeden vergi suçunun unsurları oluşabilecektir. Bu nedenle vergi suçları ile korunan temel hukuki yararın, devletin soyut ekonomik menfaatlerinin korunması olduğu söylenebilir.³⁹⁶

VUK 359’un gerekçesinde, bu suçun topluma karşı işlenmiş, mali sistemin, belge düzeninin ve mali otoritenin zayıflatılmasına hatta çökertilmesine yönelmiş olduğu ifade olunmuştur. Kaçakçılık suçları genel hatlarıyla ceza hukukunda yer alan sahtecilik suçlarına, özellikle

³⁹⁵ Cahit ERDİL, **Ceza Mahkemelerince Yargılanacak Vergi Suçları**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1992, s.30.

³⁹⁶ Süheyl DONAY, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008, s.12.

özel evrakta sahtecilik suçlarına benzemektedir.³⁹⁷ Kaçakçılık suçları, suçun konusu esas alındığında tehlike suçu³⁹⁸ vasfı taşımaktadır.

Defter ve belgeleri gizleme suçunu işleyen yükümlü, sorumlu ve bunlara iştirak edenler, işlemiş oldukları hukuka aykırı fiiller ile vergilendirmenin gerçeğe uygun olmasına mani olmakta ya da vergi kaybına yol açmaktadırlar.³⁹⁹

*“Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içinde kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır.”*⁴⁰⁰

Vergi Usul Kanunu 171’inci maddesi ve devamında yükümlülere defter tutma ödevi yüklemektedir. 171’inci maddede bu ödevin getirilmesindeki amaçlar şu şekilde sıralanmıştır:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek
3. Vergi ile ilgili muameleleri belirlemek
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek.
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek.

³⁹⁷ SABAN, s.244-245.

³⁹⁸ “Tehlike suçlarında, hareketin yöneldiği konunun objektif olarak zarara uğrama tehlikesiyle karşılaşmış olması yeterlidir... Diğer bir deyişle kanun koyucu kimi fiillere daha zarar doğmadan müdahale etmeyi gerekli görerek, suç tipleri ihdas etmiştir. İşte bu suçlara ‘tehlike suçları’ denir Böylece kanun koyucu cezalandırmanın sınırını genişletmiş bu suretle kamu düzenini korumayı amaçlamıştır.” M. Emin ARTUK/Ahmet GÖKÇEN/Caner YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Özel Hükümler**, Ankara: Adalet Yayınevi, 13.B, 2013, s.27.

³⁹⁹ KARAKOÇ, s.495.

⁴⁰⁰ KARAKOÇ, 2011, s.378.

Kanunda sayılan ilk dört amaç, yükümlünün vergilendirme ile ilgili durumunu deftere dayalı olarak denetlemeye yöneliktir. Buna karşın beşinci amaç mükellef ile ilişkide bulunan üçüncü kişilere yöneliktir. Defter tutmanın bir başka amacı, bir yükümlü denetlenirken hesapların doğruluğunu teyit için ilişki içerisinde olduğu başka yükümlülerde yapılması muhtemel karşıt incelemeleri mümkün kılmaktır. Defter tutma yükümlülüğü ile ilgili hükümler esas itibariyle Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda yer almaktadır. Farklı kanunlarda yer alan hükümler bakımından uygulama önceliğinin tespitinde, yasal düzenleme ile korunması amaçlanan yarar, hükmün niteliği, örf ve teamüllerin dikkate alınması gerekir.⁴⁰¹

III. Suçun Unsurları

1. Tipiklik

Tipiklik (suç kalıbı), işlenen fiilin kanunda yapılmış olan suç tanımına uyup uymadığının tespiti ile ilgilidir. Bir fiilin suç teşkil edebilmesi, dış âlemde değişiklik meydana getiren davranışın, kanundaki tarife yani model veya tipe uygun olmasına bağlıdır. Bir diğer ifadeyle, suç sayılan fiilin ceza normundaki soyut tasviridir. Dar anlamda tipiklik, suça kendi özelliğini veren ve onun haksızlık içeriğini tanımlayan unsurlar olarak tanımlanabilir. Geniş anlamda tipiklik ise fiilin sadece suç teşkil etmesi bakımından aranan unsurları değil, fiilin cezalandırılabilmesi için kanuni olarak belirlenmiş tüm koşullarını kapsamaktadır.⁴⁰²

Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suç ve cezalarını düzenleyen 359'uncu maddesi şu şekildedir:

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

⁴⁰¹ Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 6.B, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2012, s.221.

⁴⁰² M. Emin ARTUK/Ahmet GÖKÇEN/Caner YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7.B, Ankara: Adalet Yayınevi, 2013, s.204-206.

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydederler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşabilmesi yukarıda görüldüğü üzere VUK 359/a-2’de yer alan; defter ve belgelerin varlığının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olması, inceleme sırasında defter ve belgelerin ibrazının vergi incelemesine yetkili kimselerce istenmiş olması, mükellef tarafından defter ve belgelerin ibraz edilmemesi koşullarının her birinin gerçekleşmesine bağlıdır.

Defter ve belgeleri gizleme suçundan bahsedilebilmenin ilk ve ön koşulu, bu defter ve belgelerin varlığının noter tasdik ve kayıtları ile sabit olmasıdır.

Bir diğer koşul ise mevcut olan bu defter ve belgelerin kanunen tutulması zorunlu defter ve belgeler arasında yer almasıdır.⁴⁰³

Türk Ticaret Kanununa göre tutulması zorunlu tüm defterlerin, VUK uyarınca ise defter-i kebir hariç tutulması zorunlu tüm defterler tasdik ettirmek zorundadır. Defter-i kebirin istisna teşkil etmesinin nedeni, bu defterde yer alan kayıtların yevmiye defterindeki kayıtların türevi olmasıdır.⁴⁰⁴

VUK 220’nci madde uyarınca tasdike tabi defterler şunlardır:

1. Yevmiye ve envanter defterleri
2. İşletme defteri
3. Çiftçi işletme defteri

⁴⁰³ OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.350.

⁴⁰⁴ OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.237.

4. İmalat defteri

5. Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri

6. Serbest meslek kazanç defteri

Defterler işyerinin, işyeri olmayanlar için ikametgâhının bulunduğu yerdeki noter tarafından yapılır. Menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteler için ise tasdik makamı kambiyo borsasıdır. Tasdik makamı, bu kanuna göre tasdike getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuat hükümlerine bağlı kalmaksızın tasdik eder. Anonim ve limitet şirketlerin kuruluş aşamasında defterler, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicil memuru veya noter tarafından tasdik edilir (VUK md.223).

Varlığı noter tasdik ve kayıtları ile sabit olduğu halde incelemeye yetkili elemanlarca istenmesine rağmen bu kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde ortaya çıkan bu suç, tutulması zorunlu dahi olsa varlığı noter kayıtları ile tespit olunmayan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde oluşmayacaktır. Bu durumda tutulması zorunlu defterlerin tutulmaması halinde yasanın öngördüğü bir idari yaptırım olan birinci derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır.⁴⁰⁵ Varlığı sabit olmayan defter ve belgeleri ibraz etmemek bu suça konu olmaz nitekim tutulmayan ve düzenlenmeyen belgelerin ibrazı maddeten imkânsızdır.⁴⁰⁶

Tasdik zamanı VUK'un 221'inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“1- Öteden beri işe devam etmekte olanlar, defterlerin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,

2- Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterlerin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda

⁴⁰⁵ ÜSTÜN, s. 370-371.

⁴⁰⁶ Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, 7.B, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2013, s.397.

3- Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde

4- Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce” kanunda yazılı defterleri kullanacak olanlar, yukarıda yazılı tarihlerde defterlerini tasdik ettirmek zorundadır.

VUK’un 359’uncu maddesinin a bendinin 2 numaralı alt bendinde yer alan defter ve belgelerin varlığının noter kayıtları veya sair suretle sabit olması ifadesi, defter ve belgelerin her türlü delille ispat edilebileceğini gösterir.⁴⁰⁷ Bu durum, delil serbestisi ilkesinin hem vergi hukuku hem de ceza muhakemesi hukukuna hâkim bir ilke olmasının doğal sonucudur.⁴⁰⁸ Şu halde mahkeme kararları, vergi dairesi ve ticaret odası kayıtları gibi delillere dayanarak defter ve belgelerin varlığı ispat olunabilir. Bunlar noter kayıtlarında olduğu gibi, defter ve belgelerin mükellefin elinde olduğuna dair karine oluşturur.⁴⁰⁹

İkinci koşul, inceleme sırasında incelemeye yetkili kişilerce incelemeye tabi kişilere yöneltilmiş yazılı talebin varlığıdır.

Vergi incelemesi beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır.⁴¹⁰ Bu denetim yolunun hem araştırma hem de vergi kayıp ve kaçaklarını önleme işlevi vardır.⁴¹¹

VUK 359/a-2 gereğince defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşması için defter ve belgeleri ibraz talebinin inceleme sırasında vergi

⁴⁰⁷ ÜSTÜN, s.371.

⁴⁰⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.200-201.

⁴⁰⁹ ÜSTÜN, s.372.

⁴¹⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s.100.

⁴¹¹ KARAKOÇ, s.308.

incelemesine yetkili kimselerce yapılması gerekir. Diğer bir ifadeyle mükellefin yetkisiz kimselere defter ve belgelerini ibraz etmemesi suç teşkil etmez.

VUK 135'inci maddesi gereğince vergi incelemeye yetkili olan kişiler şunlardır:

1. Vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları
2. İlin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürü
3. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar

Yukarıda sayılı kişiler, yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir evrak bulundurmaları ve ilgililere işe başlamadan önce bu belgeyi göstermeleri gerekmektedir (VUK md.136). Kimlik belgeleri inceleme memuruna gerekli durumlarda idarenin yardımını sağladığı gibi yetkiliyi tanımaya imkân vererek mükellefi veya sorumluyu da korur ve tatmin eder.⁴¹²

Değirmek gerekir ki defter ve belgelerin ibraz edilmesi gereken merci vergi idaresidir (VUK md.139/4). Dairede inceleme memuruna ibraz edilmeyen defter ve belgelerin daha sonra dava aşamasında mahkemeye ibrazı halinde, ibraz yükümlülüğünün yerine getirilip getirilmeyeceği hususunda Danıştayın birbiri ile çelişik kararları mevcuttur.⁴¹³ Ancak söz konusu çelişki defter ve belge ibraz etmeme fiiline kanunen bağlanmış idari yaptırımlar bakımından önem arz

⁴¹² OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.207.

⁴¹³ "...Vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, vergi mahkemesine ibraz edilmesi halinde, mahkemece bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle, matrah farkının bulunmadığı sonucuna varılması durumunda resen salınan vergi ve kesilen ceza kaldırılabilir", Dş.4.D.15.12.1999 gün ve E.1999/1035, K.1999/4649; "...mahkemece davacının inceleme elemanlarına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu defter ve belgeler üzerinde, davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına imkân sağlanması ve bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerekirken, yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu tarhiyatın terkinini yolunda verilen karar hukuka uygun bulunmamıştır.", DVDDGK.16.05.2003 gün ve E.2002/559 K.2003/287.

etmektedir. Nitekim bir sırf hareket suçu (şekli suç)⁴¹⁴ vasfı taşıyan defter ve belgeleri gizleme suçunda,⁴¹⁵ defter ve belgelerin vergi inceleme memurlarına ibraz edilmemesiyle suç oluşur. Bu anlamda yürütülecek ceza yargılamasında, defter ve belgelerin sanık tarafından mahkemeye ibrazının kanunun bu fiile bağladığı hürriyeti bağlayıcı cezanın verilmesi bağlamında bir engel teşkil etmeyeceği açıktır.

İnceleme esas itibariyle ilgilinin işyerinde yapılır (VUK md.139/1).⁴¹⁶ İşyerinin yokluğu ya da elverişsizliği, ölüm işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerin varlığı halinde incelemenin iş yerinde yapılması mümkün görünmüyorsa ve yükümlü ve vergi sorumluları da isterse inceleme vergi dairesinde yapılabilir (VUK md.139/2). İncelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumların varlığını ispat yükü vergi idaresine aittir.⁴¹⁷

Şu halde inceleme memuru yükümlü ya da sorumluya defter ve belgeleri ibraz için, süre vererek, yazılı bildirimde bulunur. Yazılı bildirim üzerine defter ve belgeler daireye getirilmezse, defter ve belgeleri ibraz etmeme suçu oluşur. Örneğin sözlü bildirim yapılarak dairede vergi incelemesi yapıldığı takdirde usulüne uygun başlanılmış bir vergi incelemesi olmayacağı için, defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğü de doğmayacaktır.⁴¹⁸

Suçta konu defter ve belgelerin denetmeni tarafından vergi incelemesine esas olarak istenildiğine dair sanığa yapılmış bir tebligat veya belgenin bulunmaması karşısında, sanığın üzerine atılı “defter ve

⁴¹⁴ “Bir kısım suçlar sadece icrai veya ihmali hareketin gerçekleştirilmesiyle tamamlanır. Hareketin yapılmasıyla suç tipi ihlal edilir. Tamamlanmaları bakımından neticenin gerçekleşmesi gerekli olmayan bu nevi suçlara sırf hareket suçları (bitişik suç veya şekli suç) denir.” ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.247.

⁴¹⁵ KARAKOÇ, s.498.

⁴¹⁶ “İncelemenin kural olarak işyerinde yapılması gerektiği; incelemenin dairede yapılmasını gerektiren hallerin varlığı kanıtlanmadan, işyerine gidilerek incelemeye başlanılmadan; istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin resen takdir nedeni olmadığı hakkında”, Dş.4.D.13.10.1992 gün ve E.1991/773, K.1992/4334.

⁴¹⁷ Dş.9.D.27.01.1993 gün ve E.1992/2714, K.1993/275.

⁴¹⁸ KARAKOÇ, s.310.

belgeleri ibraz etmemek” suçu yasal unsurları itibariyle oluşmaz.⁴¹⁹ Şu halde yazılı bildirimde, ilgilinin defter ve belgelerini ibrazının ne için istendiği bilgisinin yer alması gerektiği söylenebilir. Defter ve belgelerin işi terk halinde iptal edilmek üzere istenmesi halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi bu suçu oluşturmayacaktır.⁴²⁰

2. Maddi Unsurlar

VUK’da yer alan suçlar, kamusal nitelik arz ettiğinden (TCK beşinci maddesi⁴²¹) temel ceza hukuku ilkelerine tabi olduklarına değinmiştik. Defter ve belgeleri gizleme suçunun faili herkes olabilir. Diğer bir ifadeyle suç mahsus suç niteliği taşımaz.⁴²²

Suç faili, hukuk normlarına aykırı istek ve iradeyi ortaya koyabilen, isnat yeteneği ile kusurluluğu haiz bulunan gerçek kişidir.⁴²³ Dolayısıyla vergi suçları açısından fail ancak ve ancak gerçek kişiler olabilecektir.

Vergi kanunlarının mükellef olarak gerçek kişiyi işaret ettiği hallerde, ödevler mükellef tarafından yerine getirilir. Bu halde hukuka aykırı fiilinden mükellef bizzat sorumlu olacaktır. Ceza hukukuna hâkim olan cezaların şahsiliği ilkesi gereği hukuka aykırı fiili işleyen kişiye cezanın verilmesi gerekir. Şu halde mükellef vergiyi doğuran olaya yönelik faaliyetlerini kendisi değil bir vekil veya müdür aracılığıyla yürütüyorsa suç teşkil eden fiilinden dolayı vekil veya müdür cezalandırılacaktır.⁴²⁴ Adi ortaklık gibi şirketi temsil yetkisinin paylaşılması hallerinde kişiyi cezalandırabilmek için hukuksal temsilin varlığının yanında eylemi ile o fiili gerçekleştirenin tespiti gerekir.⁴²⁵

⁴¹⁹ Y. 11.CD., 03.06.2013 gün ve E. 2012/634, K. 2013/9164.

⁴²⁰ ÜSTÜN, s.374.

⁴²¹ TCK 5’inci maddesi uyarınca bu kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır.

⁴²² DONAY, s.95.

⁴²³ DÖNMEZER/ERMAN, s.

⁴²⁴ ŞENYÜZ, s.361

⁴²⁵ SABAN, s.285

Tüzel kişi hakkında hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren eylemi nedeniyle yargılanma cihetine gidilemez. Bu durumda vergi suçunu eylemli olarak işleyen kanuni temsilci fail olarak yargılanır.⁴²⁶ VUK 333'üncü maddede hürriyeti bağlayıcı cezaların suç sayılan fiilleri işleyenler bakımından uygulanacağı ifadesinin bulunması, kusur sorumluluğu esasının benimsendiğini açıkça göstermektedir.⁴²⁷

Kaçakçılık suçları, suçun maddi unsurunun hareket koşulu yönünden kanunda sayılı fiillerin işlenmesi suretiyle meydana geleceğinden seçimlik hareketli suç niteliği taşımaktadır.⁴²⁸

Suçun neticesi bakımından ise, VUK 359/a-1'de yer alan "çift defter kullanmak" fiili haricinde, sırf hareket suçu niteliği taşıdığı söylenebilir. Nitekim vergi matrahının azalması neticesi, sadece çift defter tutma fiili açısından aranmış bir neticedir.⁴²⁹ Kaçakçılık suçu defter ve belgelerin gizlenmesi seçimlik hareketinin yapılması ile tamamlanır. Suç niteliği itibariyle sırf hareket suçu olduğundan gerçekleşen netice ile ayrıca nedensellik bağının mevcudiyetini araştırmaya gerek yoktur.⁴³⁰

Defter ve belgeleri gizleme suçunda fail vergi kanunlarınca defter ve belgeleri tutma zorunluluğu bulunan kişidir. Defter ve belgeleri tutma zorunluluğu mükelleflere yasa ile getirilmiş olmalı, yine belgeler kanunen düzenlenmesi zorunlu belgeler içinde yer almalıdır.⁴³¹

Defter tutma zorunluluğu bulunanlar VUK'un 172'nci maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

1. Ticaret ve sanat erbabı

⁴²⁶ "Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcisinin bulunması, suçun, eylem ve fikir birliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olacaktır", ŞENYÜZ, s.360.

⁴²⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s213.

⁴²⁸ ŞENYÜZ, s.388.

⁴²⁹ ŞENYÜZ, s.402-403.

⁴³⁰ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.247.

⁴³¹ ÜSTÜN, s.370.

2. Ticaret şirketleri
3. İktisadi kamu müesseseleri
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
5. Serbest meslek erbabı
6. Çiftçiler

VUK 172'inci madde uyarınca iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tacirlerle aynı hükümlere tabidirler. Vergi Usul Kanunu'nda defter tutma yükümlülüğünün başladığı an vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi yani 'işe başlama' anıdır. Yani 172'nci maddede sayılanlar bakımından bu sıfatları kazanmış olmaları defter tutma yükümlülüklerinin başlaması için yeterlidir.⁴³²

Defter tutma ödevinden muaf olanlar VUK 173'üncü maddede şu şekilde sıralanmıştır:

1. Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
2. Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazançları basit usulde tespit edilenler,
3. Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Yukarıda sayılı muafiyetler, gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olmakla birlikte başka bir vergiye tabi bulunan ve bu vergilere ilişkin matrahları götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutmaları gereken defterleri kapsamamaktadır (VUK173/son).

⁴³² KARAKOÇ, s.380.

VUK 137'inci maddesi uyarınca, Vergi Usul Kanununa ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidir.

Vergi incelemesine tüm mükellefler tabi olmadığı gibi inceleme sadece vergi mükelleflerini kapsamaz. Örneğin, defter ve hesap tutma zorunluluğu bulunmayan bina ve arazi vergisi mükellefleri vergi incelemesine tabi olmayacaktır. Defter ve belge ibraz etmeme fiilinin inceleme sırasında yapılmış olması koşulu, bu kişiler yönünden suçun faili olamayacaklarına işaret eder. Öte yandan kanunen defter ve belge tutma, muhafaza ve ibraz yükümlülüğü bulunan - örneğin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve vergi karnesi almak zorunda olanlar- herkes (mükellef olsun olmasın) incelemeye tabidir.⁴³³

Bir kaçakçılık suçu teşkil eden defter ve belgeleri gizleme fiilinde gizlenen defter ve belgelerin, kanunen tutulması zorunlu defter ve belgeler arasında yer alması gerekir. VUK 182'nci maddesi gereğince tüm kurumlar vergisi mükelleflerince ve birinci sınıf tüccarlarca bilanço esasına göre tutulması zorunlu defterler üç tanedir. Bunlar:

1. Yevmiye defteri
2. Envanter
3. Defteri Kebir

Yukarıda sayılan temel defterler dışında mükelleflerin yaptıkları iş türüne göre tutmak zorunda oldukları birtakım defterler VUK'un 197, 198, 200, 207 ve 213'üncü maddelerinde sayılmıştır.

⁴³³ OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.207.

Ayrıca, ikinci sınıf tüccarlarca işletme hesabına göre mükellefler; işletme hesabı defteri (VUK 193), serbest meslek erbabının ise serbest meslek kazanç defteri (VUK 210) tutmaları kanunen zorunludur.

TTK 64'üncü maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarına göre tutulması zorunlu defterler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteridir.

Ayrıca VUK 253'üncü maddesi uyarınca kanunen defter tutma mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterler ve belgeleri ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle saklamaya mecburdurlar. Şu halde, beş yıllık muhafaza mecburiyeti dolduktan sonra istenen belgelerin ibraz edilmemesi defter ve belgeleri gizleme suçu oluşturmayacağı açıktır.

3. Manevi Unsur

Kaçakçılık suçunun manevi unsuruna işaret edecek bir ifadeye Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmemiştir.⁴³⁴ Bu sebeple kaçakçılık suçları manevi unsur açısından diğer suçlarda öngörülen kusurluluk nevine tabidir. TCK 21'inci maddesi suçun oluşumunu kastın varlığına bağlamıştır. Kast suçun yasal tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir.⁴³⁵

Vergi suçu, vergi idaresini kasten aldatmaktır. Bu hukuka aykırı fiilin kasti olabilmesi için aynı zamanda iradi olması gerekmektedir. Yani mükellef eyleminin vergi idaresi nezdinde kuşkulu karşılanmayacağına ve kendisinin yakalanmayacağına inanmış olarak vergi idaresini yanıltmış olmalıdır. İhmal ve dikkatsizlik hile olarak düşünülemez. Eylemler suç olduğundan, ancak kasten işlenebilir. Kasttan maksat, vergi yükümlüsünün miktarı belli ya da belirlenebilir bir vergi

⁴³⁴ KARAKOÇ, s.499.

⁴³⁵ DONAY, s.98.

borcunun olduğunu bilmesi ve bundan kaçınmak için kanuna aykırılığının bilincinde olduğu bir fiil ile bilerek ve isteyerek vergi kaybına yol açmasıdır.⁴³⁶

Bu noktada vergi kaybına yol açma neticesinin kaçakçılık suçu oluşturan kanunda sayılı tüm hareketler bakımından aranmadığına bir kez daha değinmekte fayda var. Nitekim daha önce değinildiği üzere defter ve belgeleri gizleme fiili bakımından kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığının tespitinde vergi ziyanın gerçekleşmesi koşulu aranmaz.

Türk Ceza Kanununda sadece kanunun açıkça belirttiği hallerde taksirle işlenen fiillerin cezalandırılacağı (TCK md.22) belirtilmiştir. Vergi Usul Kanununda kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerin taksirle işlenmesi durumunda cezalandırılıp cezalandırılmayacağına ilişkin herhangi bir ifade yoktur. Dolayısıyla taksirli davranışlar ile kaçakçılık suçunun oluşması mümkün değildir. Kaçakçılık suçunun oluşumunda ne tür bir kastın aranması gerektiği hususunda ise; vergi kaybının aranmadığı, sadece fiilin işlenmesiyle suçun tamamlandığı hallerde genel kastın varlığı yeterlidir denebilir.⁴³⁷

Defter ve belgeleri gizleme suçu sadece fiilin işlenmesiyle gerçekleştiği için bu suça ilişkin aranması gereken kast genel kasttır. Kast, VUK 359'uncu maddesinde düzenlenen eylemlerin bünyesinde vardır. Diğer bir ifadeyle vergi kaçırma kastı olmadan bu eylemlerin işlenmesi söz konusu olmaz. Ceza yargıcının kaçakçılık fiillerine dayanarak hürriyeti bağlayıcı ceza verebilmesi, kastın varlığının sabit olmasına bağlıdır.⁴³⁸

Kastın varlığı için iradenin var olması gerekir. Nitekim Yargıtay mücbir sebebin kastı ortadan kaldırdığına hükmetmiştir.⁴³⁹ Kusurlu

⁴³⁶ ERDİL, s.15.

⁴³⁷ KARAKOÇ, s.499-500.

⁴³⁸ ERDİL, s.16.

⁴³⁹ "... tuttuğu defterlerle belgeleri işini terk veya devredilmiş olsa bile ait olduğu yılı takip eden takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile muhafaza etmek mecburiyeti olup

hareket etme iradesi bulunmayan kişi kast veya taksirle hareket etme yeteneğini haiz değildir. Genel hukuk ilkeleri mücbir sebebin varlığı halinde kusurluluğun kalkmasını ve ceza sorumluluğuna gidilememesini öngörür. Vergi Usul Kanunu 13'üncü maddesinde mücbir sebepleri⁴⁴⁰ düzenlemiş ancak bunların suç teşkil eden eylemler bakımından uygulanıp uygulanmayacağı açıklık kazanmamıştır. Şu halde sorunun çözümü genel hukuk kurallarına bırakılmıştır.⁴⁴¹

4.Hukuka Aykırılık Unsuru

Bir fiilin, ceza hukukunun yanı sıra tüm hukuk düzenine aykırılığını ifade eden hukuka aykırılık unsuru, kaçakçılık suçları bakımından farklı bir özellik göstermez.⁴⁴² Ceza hukukunda kanun hükmünü yerine getirme (TCK md.24/1), meşru savunma (TCK md.25/1), hakkın kullanılması (TCK md.26/1), ilgilinin rızası (TCK md.26/2) hukuka uygunluk sebepleri olarak sayılmıştır.⁴⁴³ Tüm bu hukuka uygunluk sebepleri kaçakçılık suçu bakımından da uygulanacaktır.

Kişinin bilerek sebep olunmayan ağır ve mutlak bir tehlikeden korunmak suretiyle suç işleme haline "zorunluluk hali" denmekte ve TCK'nın 25'inci maddesi uyarınca bu durumda işlenen suçlar cezalandırılmamaktadır. Zorunluluk hali, hukuka uygunluk nedeni değil kusurluluğu etkileyen veya ortadan kaldıran bir hal olarak ceza

sanığa çıkarılan 1992 yılına ait yasal defter ve belgelerinin ibrazına ilişkin yazının aynı yerde ikamet eden yeğeni İsmail Y. tebliğ edilip, onun tarafından aynı gün sanığa verildiği, istenen defter ve belgelerin 213 Sayılı Kanununun 13'üncü maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmayan ibraz edilmedikleri anlaşılmasına göre, müsned suçun tüm unsurları itibariyle oluştuğu ve mahkumiyetine karar verilmesi gerektiği gözetilmeden, işyeri başkasına devredildiğinden dolayı tebligat geçersiz sayılarak beraatine dair hüküm tesisi...", Y.11.CD., E.2002/4392, K.2002/4543, 21.05.2002.

⁴⁴⁰ VUK 13'üncü maddesine göre mücbir sebepler şunlardır: Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk halleri, vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, kişinin iradesi dışında hukuka gelen mecburi gaybubetler, sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkması hali..

⁴⁴¹ DONAY, s.104.

⁴⁴² OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.356.

⁴⁴³ Sevim Gülce OSLU, **Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2013 s.80.

kanununda düzenlenmiştir. Söz konusu hükümde, “kaçakçılık suçları için bu duruma iflas hali örnek olarak gösterilebilir. Mükellef ödevlerini yerine getirdiği zaman, konjoktürel daralma ya da depresyon dolayısıyla karşılaşacağı iflas tehlikesinden kurtulmak amacıyla kaçakçılık fiillerine başvurursa, zorunluluk durumundan söz edilir”⁴⁴⁴ denmektedir.

Gerek ceza kanunları gerekse vergi kanunlarında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin ayrıca hukuka uygunluk sebebi gösterilmemiştir. OKTAR’a göre, kaçakçılık suçu bakımından sadece zorunluluk hali hukuka uygunluk sebebi olabilir.⁴⁴⁵ Her ne kadar buna iflas örnek olarak verilmiş olsa buna muhalefet eden yazarlar mevcuttur. Nitekim KAŞIKÇI, zorunluluk halini kaçakçılık suçları bakımından geçerli bir hukuka uygunluk sebebi olarak kabul etmemekte⁴⁴⁶ hatta bu suçlar bakımından hiçbir geçerli hukuka uygunluk sebebi bulunmadığını öne sürmektedir.⁴⁴⁷

Zorunluluk hali, TCK’nın 25’inci maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre zorunluluk halinden bahsedebilmek için kişinin kendisine veya başkasına ait bir hakka yönelen, bilerek neden olmadığı ve başka suretle korunmak olanağı bulunmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak veya başkasını kurtarmak zorunluluğunda bulunması gerekir. Söz konusu tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılan vasıta arasında orantı bulunmak koşulu ile işlenen fiillerden dolayı faile ceza verilmez.

Zorunluluk hali, 5237 Sayılı TCK bakımından ele alındığında bir hukuka uygunluk nedeni değil, kusurluluğu ortadan kaldıran hal olarak kabul edilmiştir. Sözlük anlamı ‘çaresiz kalma’ olan zaruretin ceza hukuku anlamında görünümü, ağır ve muhakkak tehlike ile karşı karşıya

⁴⁴⁴ OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.356-357.

⁴⁴⁵ OKTAR, “Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran, 2009, Yıl:32, Sayı:249, s.13.

⁴⁴⁶ KAŞIKÇI/Mahmut, **Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları**, İstanbul: Ethemler Yayıncılık, 2007, s.197-199.

⁴⁴⁷ OSLU, s.80.

kalan kişinin kendini veya bir başkasını koruma içgüdüleriyle kanunun suç saydığı bir fiili işlemesi halidir. Kişi, bu suçu işlerken üçüncü kişilerin haklarına zarar verici hareketlerde bulunabilir. Ağır tehlikeden kasıt hem tehlikenin hem de meydana getireceği zararın ağır olmasıdır. İnsan hayatının kaybedilmesi, vücut bütünlüğünün ihlali veya diğer haklara yönelik ağır kayıplar ağır tehlike olarak kabul edilebilir.⁴⁴⁸ Tehlikenin muhakkak olmasından kasıt ise, derhal korunma hareketi yapılmadığı takdirde tehlikede olan yararın zarara uğrama olasılığı yüksek olmalıdır.⁴⁴⁹ Kanaatimce, borçlunun tüm malvarlığını bütün alacaklıları yararına tasfiyeye tabi tutan bir diğer ifadeyle kolektif tasfiyeyi hedef alan bir cebri icra yolu olan iflasın⁴⁵⁰ bu anlamda zaruret hali teşkil etmeyeceği açıktır.

Bu yönüyle iflas tehlikesinin ceza hukuka anlamında kusurluluğu kaldıran veya azaltan bir neden olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

IV. Suçun Özel Görünüş Biçimleri

Suçların görünüm şekillerinden teşebbüs, iştirak ve içtima kurumlarının VUK 359/a-2 kapsamında kaçakçılık suçu oluşturan fiil bakımından ne şekilde oluşacağını her birini ayrı ayrı ele alarak değerlendirmek gerekir.

1. Teşebbüs

TCK'nın 35'inci maddesi uyarınca teşebbüs, elverişli hareketlerle suçun icrasına başlanmakla birlikte, failin elinde olmayan nedenlerle suçun tamamlanamaması hali ile suçun icra hareketlerinin tamamlanamamasını ifade eder.

⁴⁴⁸ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.642-645.

⁴⁴⁹ Mahmut KOCA/İlhan ÜZÜLMEZ, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 6.B, 2013, s.308.

⁴⁵⁰ Saim ÜSTÜNDAĞ, **İflas Hukuku**, 8.B, İstanbul: Yayıncılık Basımevi, 2009, s.5.

Teşebbüs aşamasında kalmış suçlarda suçun eksik kalan kısmı, sırf hareket suçlarında icra hareketlerinin tamamlanamaması şeklinde tezahür eder. Teşebbüs, suçun kanuni tanımında neticeye yer veren suçlar bakımından için ise icra hareketlerinin tamamlanmaması veya icra hareketlerinin tamamlanmış olmasına rağmen neticenin gerçekleştirilememesi şeklinde ortaya çıkar.⁴⁵¹

Vergi kaçakçılığı suçlarını teşebbüse elverişli yapıdaki suçlar ve kaçakçılıkta teşebbüse elverişli olmayan suçlar olarak ikiye ayırmak mümkündür.⁴⁵² Hangi kaçakçılık fiillerinin teşebbüse elverişli olduğu konusunda doktrinde bir fikir birliği bulunmamakla beraber,⁴⁵³ defter ve belgeleri gizleme fiili bakımından teşebbüse elverişliliğin olmadığı tartışmasıdır. Nitekim teşebbüsün temel koşullarından biri olan icra niteliğindeki hareketin varlığı⁴⁵⁴ defter, belge ve kayıtları gizleme suç

⁴⁵¹ KOCA/ÜZÜLMEZ, s.392.

⁴⁵² Defter ve kayıtlarda gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasını doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter kayıt ve belgeleri yok etmek/gizlemek/tahrif etmek, sahte belge düzenlemek fiillerine teşebbüs mümkün değilken; defterlerin sayfalarını yok ederek yerine başka belgeler koymak, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı ve sahte belgeleri kullanmak, Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmayan matbaalarda belge bastırmak fiillerine teşebbüs mümkündür, ŞENYÜZ, s.395-401.

⁴⁵³ “Donay, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydetmek, defter kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok etmek veya yerine yenisini koymak veya hiç yaprak koymamak ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak fiillerine teşebbüsün mümkün olmadığını; defter ve kayıtlarda muhasebe hilesi yapmak, defter kayıt ve belgeleri tahrif etmek, defter ve belgeleri sahte olarak düzenlemek ve sahte belgeleri kullanmak ve izinsiz olarak basılan belgeleri kullanmak fiillerinde teşebbüsün mümkün olduğunu belirtmektedir.

Ok ve Gündel; gizleme, belgelerin asıl veya suretlerinin tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma suçlarında teşebbüsün mümkün olmadığını ancak diğer suçlarda (eksik) teşebbüsün mümkün olduğunu ve olaya göre değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Kaşıkçı ise, teşebbüsün defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydetmek ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak fiillerinin teşebbüse müsait olduğunu ifade etmiştir.

Baykara sadece Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak fiilinde suç yolu olması nedeniyle teşebbüsün mümkün olduğu görüşündedir.” Aktaran: OSLU, s.112-113; DONAY, s.153; Nuri OK/Ahmet GÜNDEL, **Açıklamalı- İçtihatlı Ceza Muhakemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s.163; Mahmut KAŞIKÇI, s.202-207; Bekir BAYKARA, “**Vergi Suçuna Teşebbüs Mümkün müdür?**”, Yaklaşım Dergisi, S.106, 2001, s.6.

⁴⁵⁴ KOCA/ÜZÜLMEZ, s.397.

bakımından söz konusu değildir, gizleme fiili ancak ihmali bir hareketle gerçekleştirilebilir.

Suçun oluşması için pek tabii netice ile sonuç arasında nedensellik bağının varlığı aranır. Bir sırf hareket suçu vasfı taşıyan defter ve belgeleri gizleme suçuna teşebbüsün olanaksız olduğunu belirtmek gerekir. Bu suçun doğası gereği hareketin yapılmasıyla aynı anda sonuç da gerçekleşmiş sayılacağı için teşebbüs söz konusu olmayacaktır.⁴⁵⁵

2. İştirak

İştirak, bir kişi tarafından gerçekleştirilebilecek bir suçun birden çok kişi tarafından işbirliği halinde gerçekleştirilmesi halidir.⁴⁵⁶ İştirak için kasten ve hukuka aykırı işlenmiş fiilin varlığı yeterlidir. Suça her iştirak eden kişi kendi kusurlu fiiline göre cezalandırılır. Her ne kadar suça birden fazla fail katılmış ise de her biri suça aynı oranda (örneğin azmettirme, teşvik etme, yardım etme gibi) katılmak zorunda değildir. Suçun işlenişine katkı ve bunun düzeyini esas alan ceza hukukumuz faillik ve şeriklik ayrımını esas almıştır.⁴⁵⁷

İştirake ilişkin düzenleme vergi mevzuatında VUK 360'ıncı maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Buna göre 359'uncu maddede yazılı suçların işlenişine iştirak eden suç ortaklarının bu suçların işlenmesinde menfaatinin bulunmaması halinde, Türk Ceza Kanununun suça iştirak hükümlerine göre hakkında verilecek cezanın yarısı indirilir.

Türk Ceza Kanununun genel hükümlerinde düzenlenen iştirak hükümlerinin vergi suçları açısından uygulama alanı bulmasını bahsi geçen madde sağlamıştır. Dikkat çekmektedir ki Vergi Usul Kanunu, Ceza Hukuku bakımından mevcut olmayan bir şartı kabul ederek⁴⁵⁸ vergi kaçakçılığı suçlarında iştirakçiye verilecek ceza miktarının

⁴⁵⁵ DONAY, s.152.

⁴⁵⁶ CENTEL/ZAFER/ÇAKMUT, *Türk Ceza Hukuku'na Giriş*, 7.B, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011, s.480.

⁴⁵⁷ ŞENYÜZ, s.271.

⁴⁵⁸ KARAKOÇ, s.519.

belirlenmesinde menfaat⁴⁵⁹ koşulunu öngörmüştür.⁴⁶⁰ İştirak hükümleri Türk Ceza Kanunu'nun 37 ile 41'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemelerde iştirak şekilleri faillik, azmettirme ve yardım etme olarak üçe ayrılır.

Suçun kanuni tanımındaki fiili tek kişinin gerçekleştirilmesi halinde 'fail', birden çok kişinin gerçekleştirilmesi halinde 'müşterek fail' karşımıza çıkacaktır. Müşterek faillikten söz edilebilmesi için, birden çok kişinin birlikte suç işleme kararı alarak, fiil üzerinde ortak hâkimiyet kurması gerekir.⁴⁶¹

Suçun işlenmesinde bir başkasını araç olarak kullanan kişi de dolaylı fail olarak sorumlu tutulur (TCK md.37/2). Araç olarak kusur yeteneği bulunmayan kişilerin kullanılması halinde ceza üçte birden yarıya kadar artırılır.

Azmettirme, *"kendisinde suç işleme düşüncesi olmayan kişi üzerinde yoğun zihinsel çalışma sonucunda suç işleme düşüncesinin oluşturulmasıdır."*⁴⁶²

Son olarak yardım etme, bir başkasının kasten işlemekte olduğu suçun icrasının kolaylaştırılarak, kişinin suç işlemeye teşvik edilmesi halidir.⁴⁶³

Kişinin suça iştiraki için, bir kaçakçılık suçu teşkil eden defter ve belgeleri gizleme fiilinin işlenmesine yasa da öngörülen şekilde katılması

⁴⁵⁹ "Buradaki menfaatin maddi bir menfaat olması gerekir. Başka bir deyişle manevi menfaat, örneğin bir kimseyle kızgın olma veya ondan intikam alma gibi saikler cezadan indirim yapılması için yeterli değildir. Buradaki menfaat maddi bir yarar elde etmeye yönelik saikin bulunmasıdır", DONAY, s.157; aksi görüş için bkz. "menfaatin maddi olması şart değildir, manevi menfaatte söz konusu olabilir." ŞENYÜZ, s.?

⁴⁶⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, "Vergi Suç ve Kabahatleri Hukukunda Son Durum", **İstanbul Barosu Dergisi**, s.2853.

⁴⁶¹ ŞENYÜZ, s.272.

⁴⁶² Hakan HAKERİ, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s.349.

⁴⁶³ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, s.84.

yeterli olup, ayrıca vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları aranmamaktadır.⁴⁶⁴

3. İçtima

Ceza hukukunda esas itibariyle kaç tane fiil varsa o kadar suç, kaç tane suç varsa o kadar ceza verilmesi ilkesi benimsenmiştir. Bu temel ilkedен içtimanın suçların ve cezaların içtimaı olarak ikiye ayrıldığı, cezaların içtimasının (gerçek içtima) kural ve suçların içtimasının bu kuralın istisnası olduğu neticeleri çıkarılabilir. Suçların içtimasını gerektiren durumlar dışında her suçtan dolayı ayrı cezaya hükmedilmesi gerekir.⁴⁶⁵

Birden fazla suçun tek failde birleşmesi hali olarak da tanımlanabilecek suçların içtimaı farklı şekillerde ortaya çıkabilir. Bunlar; failin tek fiiller birden fazla suç işlemesi hali(fikri içtima), failin işlediği suçun bir diğer suçun unsurunu veya ağırlaştırıcı sebebini oluşturması hali (bileşik suç) veya failin aynı suçu birden çok kez işlemesine rağmen tek suç işlenmiş gibi kabul görmesi halidir(zincirleme suç).⁴⁶⁶ 5237 sayılı TCK'nın 42'nci maddesinde bileşik suç, 43'üncü maddesinde zincirleme suç, 44'üncü maddesinde fikri içtima düzenlenmiştir.

VUK'un "suçlarda birleşme" başlıklı 340'ıncı maddesi şu şekildedir:

"Bu kanunda yazılı vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları ile 359 uncu maddede ve diğer kanunlarda yazılı cezalar; içtima ve tekerrür hükümleri bakımından birleştirilemez.

⁴⁶⁴ OSLU, s.106.

⁴⁶⁵ KOCA/ÜZÜLMEZ, s.471.

⁴⁶⁶ ARTUK/GÖKÇEN/YENİDÜNYA, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, s.791.

Bu Kanunla vergi cezasıyla cezalandırılan fiiller, aynı zamanda 359 uncu maddeye göre suç teşkil ettiği takdirde vergi cezası kesilmesi söz konusu madde hükmüne göre takibat yapılmasına engel olmaz.”

Söz konusu düzenleme dışında VUK’da vergi kaçakçılığı suçları hakkında içtima ile ilgili herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları için TCK’nın içtima hakkındaki hükümleri uygulanacaktır.

VUK’un 367’nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca 359’uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyayı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Buna göre 359’uncu maddede düzenlenen fiiller nedeniyle aynı zamanda vergi ziyayına da sebep olunmuşsa hem üç kat vergi ziyayı cezası kesilir hem de söz konusu suç hakkında ceza soruşturması/kovuşturması yapılır.

Yargıtay Ceza Genel Kuruluna göre, bir takvim yılı içinde değişik vergi dönemlerinde işlenen suçlar müteselsil suç ve her takvim yılındaki eylemler ayrı suçları oluşturur.⁴⁶⁷ Şu halde defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunda her takvim yılındaki eylemler ayrı suç teşkil edecektir. Bununla birlikte Yargıtay, bir yazı ile istenen birden fazla takvim yılına ait defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde tek gizleme suçunun meydana geleceğini kabul etmektedir.⁴⁶⁸

V. Soruşturma ve Kovuşturma Usulü, Yaptırım

VUK’un “bazı kaçakçılık suçlarının cezalandırılmasında usul” başlığını taşıyan 367’nci maddesi aşağıdaki gibidir:

“Yaptıkları inceleme sırasında 359’uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları

⁴⁶⁷ “...sahte olarak düzenlenmiş faturaları 1998 ve 1999.yılları içerisinde defter ve kayıtlarına intikal ettirerek KDV beyannamelerinde indirim konusu yaptığı anlaşılan sanığın teselsül eden iki ayrı sahte fatura kullanma suçundan dolayı cezalandırılması gerektiğinden...” YCGK. 05.03.2002 gün ve E. 2012/11-28, K. 2002/179

⁴⁶⁸ Y. 11.CD, 12.03.1998 gün ve E. 1998/1813, K. 1998/1685

tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359'uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ittila hasıl eden Cumhuriyet başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur

359'uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza Mahkemesi Kararları, bu kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.”

Her ne kadar madde “suçların cezalandırılmasında usul” başlığını taşısa da, burada bahsedilen usulün suçu tespit eden vergi idaresi ile soruşturma ve kovuşturma makamları arasındaki ilişki olduğu açıktır. Nitekim suçun adli mercie taşınması ile takibi artık ceza muhakemesi hukukunun alanına girecek ve ceza yargılama kanunları uygulama alanı bulacaktır. Söz konusu madde ile kaçakçılık suçlarının tespiti vergi incelemesine bağlanmış ve suçların adli makamlara taşınmasını isteme hakkı da vergi inceleme elemanlarına tanınmıştır. Yani defter ve belgeleri gizleme suçu bakımından savcının TCK'da yer alan diğer suçlarda olduğu gibi doğrudan soruşturma yapma yetkisi bulunmamaktadır. Kaçakçılık suçu ihbarı kendisine ulaşan savcı durumu vergi idaresine bildirip inceleme başlatılmasını ister ve bu inceleme

neticesinde vergi idaresi dava açılmasına gerek görürse bilgi ve belgeler ile birlikte durumu Cumhuriyet Savcılığına bildirir. Ceza hâkimlerinin kovuşturma neticesinde vermiş oldukları kararın, VUK uyarınca vergi cezası kesmeye yetkili merci kararlarına etkisi olmadığını belirtmek gerekir. Aynı şekilde vergi cezası kesmeye yetkili makamlarca verilen kararlar da ceza hâkimini bağlamayacaktır.⁴⁶⁹

VUK'un 359'uncu maddesinin a bendi "*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur*" hükmünü ihtiva etmektedir.

VUK 359'uncu kapsamı içerisindeki fiiller bakımından maddenin farklı sürelerde hapis cezası öngörmesinin nedeni faildeki kastın yoğunluğunun yanı sıra fiildeki hukuki ihlalin yoğunluğudur. Kaçakçılık suçu fiilleri bakımından özel nedenlerle öngörölmüş ağırlaştırıcı ve hafifletici sebeplere yer verilmemiştir. Bu sebeple ceza hukukundaki genel ağırlaştırıcı ve hafifletici sebeplerin kaçakçılık fiilleri bakımından geçerliliğini koruduğu söylenebilir. Defter ve belgeleri gizleme fiilini işleyenler hakkında yukarıda belirtildiği üzere, on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Ayrıca hükmedilen hapis cezasının iki yıl ve daha az süreli olması ve TCK'nın 51'inci maddesinin birinci fıkrasında gösterilen diğer şartların da bulunması halinde cezanın ertelenmesine karar verilebilir.⁴⁷⁰

SONUÇ

Günümüz anayasacılık anlayışının anayasa yargısına geçmişe nazaran bir takım ek sorumluluklar getirmesi neticesinde karşımıza çıkan 'bireysel başvuru' kavramı, temel hak ve hürriyetlere devlet eliyle

⁴⁶⁹ İsmet YURTERİ/Adnan YURTERİ, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Usulü ve Yaptırım", **Konya Barosu Dergisi**, Sayı:23, 2012, s. 106-107.

⁴⁷⁰ ŞENYÜZ, **Vergi Ceza Hukuku**, s.404-405.

müdahale halinde kişilere doğrudan Anayasa Mahkemesine başvurma imkânı tanıyan bir hukuki yolu ifade eder.

İnsan haklarına dayanan devlet olma ideali, bu hakların sadece temel hukuk metinlerinde yer almaları ile şüphesiz ki sağlanmaz, ayrıca hak ihlallerini etkin bir şekilde önleyecek veya çözüme kavuşturacak etkin denetim mekanizmalarının bulundurulması gerekir. Uluslararası hukukta uluslararası sözleşmeler ve milletlerarası mahkemeler eli ile korunmaya çalışılan temel hak ve hürriyetlerin iç hukukumuzda etkin bir denetime kavuşturulması 2010 tarihli anayasa değişikliği neticesinde bireysel başvuru yolunun tanınması ile mümkün olmuştur.

Temel hak ve özgürlükleri ihlal eden bir yasa iptal veya itiraz davalarına konu olarak iptal edilebilir. Temel hak ve özgürlükleri ihlal eden bir idari işlem yargı organları tarafından iptal edilebilir veya istinaf, temyiz gibi kanun yolları sayesinde bozulabilirler. Tüm bu yolların temel hak ihlalinin gidermemesi durumunda son olarak bireysel başvuru yolu gündeme gelecektir.

Bireysel başvuru yolunun kullanımına ilişkin maddi ve usule yönelik düzenlemeler, iç hukukumuzda Anayasa, Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu ve Anayasa Mahkemesi İçtüzüğünde yer almaktadır. Anayasa, bireysel başvurunun konusunu kişilerin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde yer alan anayasal haklarından biri olarak sınırlamıştır. Ayrıca bunlara yönelik ihlalin ancak ve ancak kamu gücünü haiz bir organ eliyle yapılması halinde bireysel başvurunun mümkün olabileceğini hükme bağlamıştır.

Vergi hukukunda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Yolu, mükellefin temel hak ve hürriyetlerinin korunması bakımından ciddi bir öneme sahiptir. Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin bir tarafında her zaman kamu gücünü haiz olan idarenin bulunması sebebiyle de işlevseldir. Ne yazık ki Türk Vergi Mevzuatında mükellef hakları

düzenli bir biçimde kategorize edilmemiştir. Mükellef, Anayasa ve AİHS'nin koruduğu ortak alana giren haklardan mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, ayrımcılığa tabi olmama hakkı, özel hayatın gizliliği hakkını bireysel başvuru yolu ile Anayasa Mahkemesine taşıyabilecektir. Şüphesiz vergi mükellefi bireysel başvuruda bulunurken gerek Anayasa Mahkemesi Kuruluş Kanunu gerekse İçtüzüğü'nün bireysel başvuru yoluna müracaat için getirmiş olduğu bir takım koşulları taşımalıdır. Buna göre vergi mükellefi öncelikle başvurma ehliyetine (dava ehliyeti) sahip olmalı, ihlalini iddia ettiği hak kişisel ve güncel olmalı, iç hukuk yolları tüketilmiş olmalı ve nihayet başvuru süresinde yapılmalıdır.

Bireysel başvuru konusu olarak çalışmada susma hakkı ele alınmıştır. Vergi mükellefin susma hakkı, en dikkat çekici haliyle kendini, VUK 359/a-2 gereğince, 'defter ve belgeleri gizleme fiili' nin bir kaçakçılık suçu teşkil etmesi ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirmesiyle göstermektedir.

Kişinin kendini suçlamaya zorlanamaması ilkesi olarak da tanımlanabilecek susma hakkı, Anayasanın 38'inci maddesi ile anayasal güvenceye kavuşmuştur. Kişinin savunmaya ilişkin en temel haklarından olan kendini suçlayıcı beyanda bulunmama hakkı, yani susma hakkı AİHS'nin altıncı maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının kapsamına girmektedir. Hak, Ceza Muhakemesi Kanununun 147'inci maddesinde karşımıza çıkmaktadır. Susma hakkı kişinin kendisi veya yakınları hakkında suçlayıcı beyanda bulunmama hakkını ifade ettiği gibi, kendi aleyhine olan delilleri vermekten kaçınma olarak da ifade edilir.

Vergi mükellefinin işyerinde başlatılan bir vergi incelemesinde, vergi inceleme elemanları tarafından yapılacak olan defter kayıt ve belgelerin ibrazı talebi, suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine olan delilleri vermeye zorlanması anlamına gelecektir. Nitekim mükellefin vermeye zorlandığı defter kayıt ve belgelere dayanılarak, kişi

hakkında hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir suç işlendiği ispat olunabilir.

Vergi mükellefinin defter kayıt ve belgelerini ibrazdan kaçınması halinin Vergi Usul Kanununda hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir suç olarak düzenlenmesi mükellefin kendi aleyhine olan delilleri vermeye zorlanması anlamına gelecektir. Bireysel başvuruları inceleyen Anayasa Mahkemesi bir yargı kararı sonucunda bireyin temel hakkının ihlal edilip edilmediğini de incelenecektir.

Bu çerçevede vergi mükellefinin defter kayıt ve belgelerini ibraz etmeme neticesinde iç hukuk yollarını tüketildikten sonra hakkında verilen kesin hüküm aleyhine Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunması gerekmektedir. Mükellefin AİHS kapsamında korunan adil yargılanma ve dolayısıyla susma hakkının korunması noktasında hukuk devletinden beklentileri ancak bu şekilde yaşama aktarılabilir.

KAYNAKÇA

- AKINTÜRK, Turgut ve Jale AKİPEK. *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri: Kişiler Hukuku*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2007.
- ARTUK, M.Emin, Ahmet GÖKÇEN ve A.Caner YENİDÜNYA. *Ceza Hukuku Özel Hükümler*. 13.Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
- ARTUK, Mehmet Emin, Ahmet GÖKÇEN ve A.Caner YENİDÜNYA. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. 7.Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2013.
- ATASOY, Hakan. «Türk Hukuku'nda Bireysel Başvuru Yolu.» *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* (2012): 68-75.
- AYDIN, Çağrı Kan. «Adil Yargılanmanın Bir Unsuru Olarak Susma Hakkı.» *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 91 (2010): 146-179.
- AYDIN, Mesut. «Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü.» *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 61 (2006): 1-37.
- AYDIN, Öykü Didem. «Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Yolu.» *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (2011): 120-130.
- BAAMONDE, Maria Emilia Casas. «Amparo BAŞVURUSU.» *Anayasa Yargısı Dergisi* 26 (2009): 101-110.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda. «İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları.» *Vergi Dünyası* 299 (2006): 116-147.
- . «Vergi Suç ve Kabahatleri Hukuku'nda Son Durum.» *İstanbul Barosu Dergisi* 82.6 (2008): 2839-2868.

- BAYKARA, Bekir. «Vergi Suçuna Teşebbüs Mümkün Müdür?» *Yaklaşım Dergisi* 106 (2001): 167-174.
- BAYSAL, Mustafa. «Güney Kore Cumhuriyeti Anayasa Şikayeti Uygulaması.» *Bireysel Başvuru"Anayasa Şikayeti"*. Dü. Musa SAĞLAM. Ankara: HUKAB Yayıncılık, 2011. 175-184.
- BİLİCİ, Nurettin. *Vergi Hukuku*. 33.Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi, 2014.
- CANDAN, Turgut. «Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümü.» tarih yok. www.adanasmmmo.org. 20 06 2014.
- CENTEL, Nur ve Hamide ZAFER. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 9.Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2012.
- CENTEL, Nur, Hamide ZAFER ve Özlem ÇAKMUT. *Türk Ceza Hukukuna Giriş*. 8.Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2014.
- ÇAĞAN, Nami. «Açılış Konuşması.» *Mükellef Hakları*. Dü. Ankara Barosu. Ankara: Ankara Barosu Yayınları, 2008. 1-8.
- ÇAĞLAR, Bakır. *Anayasa Bilimi Bir Çalışma Taslağı*. İstanbul: BFS Yayıncılık, 1989.
- DOĞRU, Osman. *Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Rehberi*. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013.
- DONAY, Süheyl. *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008.
- EGLİ, Jean François. «Anayasa Yargılamasında Şahsi Müracaat- İsviçre Hukuk Sistemi ve Tecrübeler.» *Anayasa Yargısı* 9 (1992): 357-365.
- EKİNCİ, Hüseyin. «Anayasa Mahkemesi Kanunu Çerçevesinde Bireysel Başvuruların İncelenmesi Usulü.» *Bireysel Başvuru"Anayasa Şikayeti"*. Dü. Musa SAĞLAM. Ankara: HUKAB Yayınları, 2011. 140-152.
- ERDİL, Cahit. «Ceza Muhakemesinde Yargılanacak Vergi Suçları.» *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul, 1992.
- FENDOĞLU, Hasan Tahsin. «Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) ve Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı.» *Ankara Barosu Dergisi* 4 (2013): 23-46.
- GEMALMAZ, Burak. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde Mülkiyet Hakkı*. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2009.

- GEMALMAZ, M. Semih. *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukuku Belgeleri*. 2 Baskı. Cilt 1. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2011.
- GEMALMAZ, M.Semih. *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş*. 8.Baskı. Cilt 1. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013.
- GERÇEK, Adnan. *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- GEREK, Şahnaz ve Ali Rıza AYDIN. *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*. 2.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- GERGER, Güneş ÇETİN. *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum*. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2011.
- GÖLCÜKLÜ, Feyyaz ve A.Şeref GÖZÜBÜYÜK. *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması*. 10.Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2013.
- GÖREN, Zafer. «Anayasa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru.» *Anayasa Yargısı* 11 (1994): 97-144.
- . «Anayasa Şikayeti.» *Anayasa Yargısı* 25 (2004): 270-290.
- GÖZLER, Kemal. *Anayasa Hukukuna Giriş*. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2011.
- GÖZTEPE, Ece. *Anayasa Şikayeti*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 1998.
- . «Türkiye'de Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkının (Anayasa Şikayeti) 6216 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi.» *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* 95 (2011): 13-40.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref. *Anayasa Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.
- GÜMÜŞKAYA, Gamze. *Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından Anayasa Mahkemesine Kişisel Başvuru*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- GÜNEŞ, Gülsen ve Feridun YENİSEY. *Prof.Dr. Adnan Tezel Günleri: Vergi Hukuku*. İstanbul: Arıkan Yayıncılık, 2006.
- HAKERİ, Hakan. *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- HATEMİ, Hüseyin. *Kişiler Hukuku Dersleri*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1992.
- JONG-DAE, Kim. «Anayasa Şikayeti Sistemi: Kore Deneyimi.» *Anayasa Yargısı* 26 (2009): 145-153.
- KABOĞLU, İbrahim Ö. *Anayasa Hukuku Dersleri*. İstanbul : Legal Yayıncılık, 2012.

- . *Özgürlükler Hukuku*. İstanbul: İmge Yayıncılık, 2002.
- KANADOĞLU, Korkut. «Anayasa Şikayeti.» *Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti"*. Dü. Musa SAĞLAM. Ankara: Hukab Yayıncılık, 2011. 106-112.
- KANETİ, Selim. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Kardeşler Matbaacılık, 1986.
- KARAKOÇ, Yusuf. *Genel Vergi Hukuku*. 6.Baskı. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2012.
- KARAMAN, Ebru. «Karşılaştırmalı Anayasa Yargısında Bireysel Başvuru Yolu.» *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi*. İstanbul, 2013.
- KARAOSMANOĞLU, Fatih. *İnsan Hakları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- KAŞIKÇI, Mahmut. *Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları*. İstanbul: Ethemler Yayıncılık, 2007.
- KILINÇ, Bahadır. «Karşılaştırmalı Anayasa Yargısı'nda Bireysel Başvuru (Anayasa Şikayeti) Kurunu ve Türkiye Açısından Uygulanabilirliği .» *Anayasa Yargısı Dergisi* (2009): 17-25.
- KİM, Yang-Kyun. «Kore'de Anayasal Başvuru Sistemi.» *Anayasa Yargısı* 9 (1992): 347-355.
- KIZILOT, Şükrü. *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.
- KIZILOT, Şükrü ve Metin TAŞ. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. 5.Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2013.
- KOCA , Mahmut ve İlhan ÜZÜLMEZ. *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- KOCAOĞLU, Serhat Sinan. «Susma Hakkı.» *Ankara Barosu Dergisi* (2011): 29-59.
- «Kore Cumhuriyeti Anayasası.» tarih yok.
http://korea.assembly.go.kr/res/low_01_read.jsp. 22 01 2014.
- KUNIG, Philip. «Türkiye İçin Bir Örnek: Federal Almanya'da Bireysel Başvuru.» *Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti"* . Dü. Musa SAĞLAM. Ankara: Hukab Yayıncılık, 2011. 42-50.
- KURU, Baki, Ramazan ARSLAN ve Ejder YILMAZ. *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2012.
- MAHMUTOĞLU, Fatih Selami. «Ceza Yargılamasında Katılanın Aynı Zamanda CMK 45.Maddede Öngörülen Kişilerden Biri Olması Halinde Tanıklıktan

- Çekinme Hakkını Kullanıp Kullanamayacağı Sorunu.» *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* 19.2 (2013): 191-209.
- MELLİNGHOF, Rudolf. «Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Anayasa Şikayeti.» *Anayasa Yargısı Dergisi* 26 (2009): 31-44.
- MUTLU, Erdem İlker. «Temel Hak ve Özgürlüklerde Uluslararası ve Ulusal Bireysel Başvuru Yöntemleri .» *Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı* . Dü. İstanbul Barosu. İstanbul : İstanbul Barosu Yayınları , 2012. 71-85.
- ODER, Bertil Emrah. «Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru: Etkin ve Etkili Kullanım Sorunları.» *Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti"*. Dü. Musa SAĞLAM. Ankara: HUKAB Yayınları, 2011.
- OK, Nuri ve Ahmet GÜNDEL. *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Muhakemesinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.
- OKTAR, S.Ateş. «Muhasebe Hileleri ve Bir Hukuka Uygunluk Sebebi.» *Vergi Sorunları Dergisi* 249 (2009).
- . *Vergi Hukuku*. 6.Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011.
- OSLU, Sevim Gülce. «Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Cezası.» İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.
- ÖNCEL , Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN . *Vergi Hukuku*. 22.Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2013.
- ÖZBALCI, Yılmaz. *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007.
- ÖZBEY, Özcan. *Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru Hakkı*. İstanbul: Vedat Yayıncılık, 2012.
- ÖZBUDUN, Ergun. *Türk Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2008.
- ÖZCAN, Hüseyin. «İsviçre'de Anayasa Şikayeti.» *Legal Hukuk Dergisi* (2009): 779-785.
- ÖZTÜRK, Bahri. *Vergi Ceza Muhakemesinde Delil Yasakları*. Dü. Bahri ÖZTÜRK ve Funda BAŞARAN YAVAŞLAR. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- ÖZTÜRK, Bahri, ve diğerleri. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. 6.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- PEKCANITEZ, Hakan. «Mukayeseli Hukukta Medeni Yargıda Verilen Kararlara Karşı Anayasa Şikayeti.» *Anayasa Yargısı* 12 (1995).

- PİMENTAL, Genaro David Gongora. «Amparo Ne İçindir.» *Anayasa Yargısı* 26 (2009): 163-227.
- SABAN, Nihal. *Vergi Hukuku*. 5.Basım. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2009.
- SAĞLAM, Fazıl. «Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuru.» *Türkiye Barolar Birliği Paneli*. Dü. Türkiye Barolar Birliği. Ankara: TBB Yayınları, 2011. 58-63.
- SEROZAN , Rona. *Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku*. 4.Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2013.
- ŞAHBAZ, İbrahim. «Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru ve Sorunlar.» *TBB Paneli*. Dü. Türkiye Barolar Birliği. Ankara: TBB Yayınları, 2011. 71-129.
- ŞENYÜZ , Doğan, Mehmet YÜCE ve Adnan GERÇEK. *Vergi Hukuku*. İstanbul: Ekin Yayıncılık, 2010.
- ŞENYÜZ, Doğan. *Vergi Ceza Hukuku*. 7.Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2013.
- ŞİRİN, Tolga. *Türkiye'de Anayasa Şikayeti (Bireysel Başvuru)*. İstanbul: XII Levha Yayıncılık, 2013.
- TANİLLİ, Server. *Devlet ve Demokrasi*. İstanbul: Cem Yayınevi, 1993.
- TANÖR, Bülent ve Necmi YÜZBAŞIOĞLU. *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*. 13.Basım. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2013.
- TURHAN, Mehmet. «Türkiye İçin Anayasa Şikayeti Modeli.» *Anayasa Yargısı* (2004): 248-295.
- TÜRK, Hikmet Sami. «Türkiye İçin Anayasa Şikayeti Modeli Türkiye'de Bireysel Başvuru Yolu.» *Anayasa Yargısı* 25 (2004): 1-15.
- UYGUN, Oktay. *"İnsan Hakları Kuramı" İnsan Hakları*. İstanbul: Yapı Kredi Yayıncılık, 2000.
- ÜNVER, Yener ve Hakan HAKERİ. *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman. «Susma Hakkı Çerçevesinde Defter Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu.» *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 15.3 (2011): 363-390.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim. *İflas Hukuku*. İstanbul: Yaylacık Basımevi, 2009.

- YALTI SOYDAN , Billur. «İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği.» *Vergi Dünyası* 254 (2002): 115-130.
- YALTI SOYDAN, Billur. «Vergi Hukukunda Susma Hakkı: VUK 359/(a)(2)'nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu.» *Vergi Dünyası* 285 (2005).
- YENİSEY, Feridun, Nurullah KUNTER ve Ayşe NUHOĞLU. *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*. 17.Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2010.
- YURTERİ , İsmet ve Adnan YURTERİ. «Vergi Kaçakçılığı Suçunda Soruşturma Usulü ve Yaptırım.» *Konya Barosu Dergisi* 23 (2012): 106-109.
- ZABUNOĞLU, Yahya. «Bireysel Başvuru Yolunun Açılması: Türkiye'de Yargı Kollarının Ayrılmasından Ortaya Çıkan Sorunlar.» *Bireysel Başvuru "Anayasa Şikayeti"*. Dü. Musa SAĞLAM. Ankara: Hukab Yayıncılık, 2011. 68-75.