

YO KLAMA ESNASINDA EL DEFTERİ ALMA YETKİSİNE İLİŞKİN DÜZENLEMENİN ANAYASA KARŞISINDAKİ DURUMU

Bekir BAYKARA
Avukat

(Not:Bu makale Vergi Dünyası Ekim 2005, 290. sayısında yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Vergi salma bir süreçtir; vergiyi doğuran olay ile başlar, tarh ve tahakkuk işleminden sonra tahakkuk eden vergiyi, mükellefin kanuna uygun surette ödemesi ile sona erer. Vergi salma işlemi, vergiyi doğuran olay, matrah ve mükellefle ilgili bir takım bilgileri gerektirir. Bu bilgileri ya mükellef verir ya da idare kendisi elde eder. İdare bilgiyi; yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama gibi yollarla elde eder.

İdarenin bilgi edinme yolları, kanunlarda açık ve ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Hukuk devleti, düzenli idare, hukuk güvenliği, kişi güvenliği, özel hayatın gizliliği, konut dokunulmazlığı, haberleşme hürriyeti gibi ilkeler bunu gerektirir.

Vergi idaresinin bilgi edinme yollarından birisi de, “yoklama”dır. Yoklama, vergilendirilebilir konu ve kaynaklarla, vergiyi doğuran olayın, daha başında, oluş anında ve olduğu yerde tespitini ve denetimini sağlayan bir bilgi edinme yoludur. Bu yönüyle daha sonra, daha ayrıntılı ve derinlemesine tespit ve bilgi edinme sağlayan incelemeden ayrılır. Yoklama, 213 sayılı VUK’un 127. maddesinde düzenlenmiştir. Madde, 1981 yılında çıkarılan 2365 sayılı Kanuna kadar, “maksat” başlığı altında tek cümleden ibaret iken¹ bu Kanunla bir cümle daha eklenmiştir.²

VUK’un 127. maddesi 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı Kanundan sonra ayrıntılandırılmış, yoklamaya yetkili olanların³ yetkileri artırılmıştır. Bu yetkiler arasında birinci fıkranın (c) bendinin son cümlesindeki “.... , kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,..... ” yetkisi ile bu yetkinin kullanımına ilişkin düzenleme konusunda Maliye Bakanlığının yetkisi de bulunmaktadır. Bu düzenleme Anayasaya aykırıdır. Yazımızın konusu da söz konusu aykırılıktır.

¹ Maddenin ilk hali “Yoklamadan maksat; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.” şeklindedir.

² Madde 3239 sayılı Kanunla “Yoklamadan maksat; mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, vergi kanunlarının uygulanmasıyla ilgili olarak nakil vasıtalarında yolcu listeleri ve nakliye irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetini tespit etmeye de yetkilidir.” şeklinde olmuştur.

³ Burada “yoklama memurlarının” demiyoruz, çünkü yoklama memurları, 128. madde de sayılan, yoklama yetkililerinden sadece birisidir.

Yazımız giriş bölümü ile özet ve sonuç bölümü dışında iki ana bölümden oluşacaktır. Birinci bölümde, kanunların Anayasaya aykırı olamayacağı, ikinci bölümde ise, asıl konumuz olan VUK 127/I-c son cümlesinin ve buna bağlı olarak ikinci fıkranın Anayasaya aykırılığı konusu işlenecektir.

I-KANUNLAR ANAYASAYA AYKIRI OLAMAZ

Halen yürürlükte olan Anayasamızın 11. maddesi “Anayasa hükümleri, yasama yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz” şeklindedir.

Görüldüğü gibi, anayasa hükümleri temel hükümlerdir. Herkesi bağlar. Yasama organının (TBMM’nin) çıkardığı kanunlar da Anayasaya aykırı olamaz.

Yasama organı, Anayasaya aykırı kanun çıkaramaz. Ancak, Anayasaya aykırı bir kanun çıkarılmışsa, bu kanun kendiliğinden geçersiz olmaz. Anayasaya aykırılığın tespit edilip, kanunun Anayasaya aykırı olan hükmünün iptal edilmesi gerekir. Hukukumuzda bu tespit ve iptal işini Anayasa Mahkemesi (AYM) yapmaktadır. Anayasa Mahkemesi, ve bu Mahkemenin görev ve yetkileri Anayasamızın 146-153. maddelerinde düzenlenmiştir. AYM’nin çalışma düzeni ve yargılama usulleri 10.11.1983 tarih ve 2949 sayılı “Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun”a tabidir.

Anayasa Mahkemesi de bir mahkemedir. Bu nedenle karar verebilmesi için dava açılması gerekir. Yani “davasız yargılama olmaz” ilkesi burada da geçerlidir.

Kanunların veya kanun hükmünde kararnamelerin AYM tarafından iptali için iki yol mevcuttur. Anayasanın 150. maddesinde düzenlenen “iptal davası” yolu ve 152. maddede düzenlenen “Anayasaya aykırılığın diğer Mahkemelerde ileri sürülmesi” yoludur. Birincisine “dava yolu” ikincisine ise “itiraz yolu” denmektedir.⁴ Anayasa Mahkemesinde iptal davası, Cumhurbaşkanı, iktidar ve anamuhalefet partisi Meclis grupları ile TBMM üye tam sayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir. (Md. 150)

İptal davası, dava konusu metnin Resmi Gazete’de yayımından itibaren altmış gün içinde açılmalıdır. Bu süre içinde dava açılmaz ise bir daha iptal davası açılmaz. Bundan sonra normun iptali hemen sonra inceleyeceğimiz, 152. maddede düzenlenen itiraz yolu ile mümkündür.

Anayasa yargısında itiraz yolu Anayasa Md. 152’de düzenlenmiştir. Bir davaya bakmakta olan mahkeme uygulanacak kanun veya kanun hükmünde kararnameyi Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin bu konudaki iddiasını ciddi bulursa, dosyayı Anayasa

⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi, Ankara 1996, Sh. 239 v.d.

Mahkemesi Başkanlığına gönderir. (AY Md. 152, 2949 SK Md. 28). Böylece kanun veya kanun hükmünde kararnamenin Anayasaya uygunluk denetimi başlamış olur.

Anayasa Mahkemesi, beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki hükümlerle sonuçlandırır. Ancak AYM, esas hakkındaki kararını, mahkeme kararı kesinleşinceye kadar verirse, mahkeme buna uymak zorundadır. (AY Md. 152).

AYM dava konusu kuralı iptal ederse, iptal kararının RG’de yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkar. İptal kararları geriye yürümez. AYM kararları herkesi bağlar. (AY Md. 153).

AYM’nin esasa girerek verdiği red kararı üzerinden on yıl geçmedikçe aynı konuda tekrar AYM’ne başvurulamaz. (AY. Md. 152).

II-VUK’UN 127/I-C BENDİNİN SON CÜMLESİ ANAYASAYA AYKIRIDIR.

A-Anayasaya Aykırı Hüküm ve Bu Konudaki İdari Düzenlemeler

1-Anayasa Aykırı Olduğunu Düşündüğümüz Kanun Hükmü

VUK’un 127. maddesine birinci fıkranın (c) bendinin son cümlesine 1985 tarihli 3239 sayılı kanun ile eklenen cümle;

“...kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak” şeklindedir.

Bu yetkinin kullanılmasının usul ve esasları, maddenin 2. fıkrası ile “Yukarıda sayılan yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.” denerek idareye bırakılmıştır.

2-Bu Konudaki İdari Düzenlemeler

Maliye Bakanlığı, 127. maddenin ikinci fıkrasındaki yetkiye dayanarak 31.12.1985 tarihli RG’de yayımlandığı 168 No’lu VUK Genel Tebliğinin konu ile ilgili bölümleri aşağıdadır.

“4-Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı veya kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter belgeler ile (çift defter, vergi dışı kalan işlemlerin kayıt edildiği; el defteri, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtım hakkında yönetmelik hükümlerine aykırı belgeler ve benzerleri gibi) diğer delillerin tespiti halinde, bunlar alınacak, defter ve belgelerin alındığını belirtir en az 4 örnek teferruatlı tutanak tanzim edilmesi yanında, alınan defter ve belgelerin uygun bir yerine ilgililerin imzalarının alınması yoluna gidilecektir.”

B-Söz Konusu Hükümün Ve Bu Hükme Dayanılarak Yapılan İşlemin Hukuki Niteliği

Kanunlar, usul kanunları ve maddi kanunlar diye ayrılır. Ancak, usul kanunları maddi hukuka ilişkin hükümler (normlar) içerebileceği gibi, maddi kanunlar da usul hükümleri içerebilir. Aynı şekilde, bir alandaki usul kanunu, başka bir alana ilişkin usul hükümleri de içerebilir.

VUK adı üstünde bir usul kanunudur. Bir idari usul kanunudur. Esas itibariyle vergilendirme ile ilgili usullerin toplandığı bir usul kanunudur.⁵ Fakat kanunda idari yargılama usulüne ilişkin hükümler bulunduğu gibi, ceza ve ceza yargılama usulüne ilişkin hükümler de mevcuttur.

VUK'da ceza yargılama usulü ile ilgili maddeler de mevcuttur. Bunların en önemlisi 367. maddedir. Bu bağlamda, yazı konumuz olan VUK 127/I-c son cümle de bir ceza muhakemesi normudur. Çünkü bu maddede düzenlenen elkoyma işlemi ceza muhakemesi alanına girer.⁶ Gerçekten sözünü ettiğimiz hüküm, VUK 359/a-1 maddesine göre kullanılması suç olan belgelerin alınması (elkonması-zaptı) ile ilgilidir. Bunun sonucunda vergi incelemesi yapılacak, elkonulan belgeler düzenlenen vergi suçu raporunun eki olarak VUK 367. md.ye göre savcılığa gönderilecektir.⁷

VUK'un 127/I-c maddesindeki son cümleye dayanılarak defter, belge ve diğer delilleri almak bir yönüyle idari bir işlemdir. Diğer yandan, yoklama memurunun yaptığı işlemin adli kolluk niteliği⁸ taşınması nedeniyle de ceza muhakemesi işlemidir.⁹ Çünkü bu işlemle birlikte, suç unsuru bulunursa diğer ceza muhakemesi işlemleri yapılacak ve dava açılacaktır.

C-VUK'un 127/I-c Maddesinin Son Cümlesinin Aykırı Olduğu Anayasa Hükümleri

Yukarıda metnini verdiğimiz VUK'un 127. maddesi birinci fıkrası (c) bendinin son cümlesi ile ikinci fıkrası hükmü, kanaatimizce Anayasamızın, 2, 13, 20, 21, 36 ve 124 üncü maddelerine aykırıdır.

⁵ Prof Dr. Selim Kaneti, Veri Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi, İktisat Maliye Dergisi, CXXXII, S. 2 Mayıs 1986.

⁶ Prof Dr. Nevzat Toroslu, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 1998, Sh. 2-3.

⁷ Bu konuda bkz. Bekir BAYKARA, Vergi Suçu Raporunun Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası Mayıs 2004, Sayı 273.

⁸ Prof Dr. Billur Yaltı, Vergi Hukukunda Susma Hakkı, (VUK 359) (a), (2) nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu; Vergi Dünyası Mayıs 2005, Sayı 285. Yazar bu makalesinde yoklama memurları ve inceleme elemanlarının bu tür faaliyetlerinin adli kolluk faaliyeti niteliğinde olduğunu belirtmektedir. Ayrıca Vergi inceleme elemanlarının ceza muhakemesindeki yeri için bkz. Bekir BAYKARA, Vergi İnceleme Elemanlarının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyasının Eylül 2004, sayı 277.

⁹ Ceza Muhakemesi işlemi; ceza muhakemesi sujelerinin hukuki sonuç doğurması amacıyla yaptıkları işlemlerdir. Bkz. Prof. Dr. Nurullah Kunter, Prof. Dr. Feridun Yenisey, Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 2002, Onikinci Bası, C. 1, Sh. 432.

Gerçekten bu düzenlemeler, Anayasanın 2. maddesinde düzenlenen “hukuk devleti” ilkesine, 13. maddesinde düzenlenen “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir.” ilkesine, 20. maddesinin ikinci fıkrasında “Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını el koymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.” hükmüyle; 20. maddede sayılan nedenler bulunmadıkça; “... kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya elkonulamaz, ...” diyerek yetkili merciin kararının geçerliliğini 20. maddedeki şartlara bağlayan 21. madde hükmüne; “Adil yargılanma hakkı”nı tanıyan 36 madde hükmüne ve bakanlıkların kendi görev alanlarındaki kanunların uygulanması ile ilgili yönetmelik çıkarabileceğini hususunu düzenleyen 127. madde hükmüne, aykırıdır.

D-Anayasaya Aykırılığın Genel Gerekçesi

1-VUK’un 127/I-c Maddesinin Son Cümlesindeki Düzenlemede “Yoklama” ile, 142-147. Maddelerdeki “Arama” Arasındaki Sınırlar Belirlenmemiştir.

Yazı konumuz olan VUK’un 127/I-c maddesinin son cümlesinin amacı, “... vergi kanunları uyarınca tutulması mecburi olan defterler dışında mükellefin gerçek durumunu yansıtan defter kullanıldığının tespiti halinde bunları almak”tır.¹⁰ VUK’un 142 ila 147. maddelerinde düzenlenen “Arama” veya maliyeciler arasındaki yaygın deyişle “Aramalı inceleme”deki amaç da, Kanunun 143.maddesinde belirtilen defterlerdir. Bu defterler kuşkusuz kanuni defterler değildir. Çünkü, bunlar için arama gerekmez.¹¹ Bu defter ve vesikalar da, tıpkı 127. md.de sözü edilen, kayıt dışı unsurları içeren defter ve belgelerdir. O halde, VUK’un 127. maddesindeki düzenlemenin amacı ile, aramanın amacı arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

Görüldüğü gibi, incelediğimiz konu bakımından 127. maddedeki hükmün amacı ile, 142-147. maddelerdeki amaç aynıdır. Her ikisinde de amaç delil elde etmektir. Acaba bu iki

¹⁰ 4239 Sayılı kanunun gerekçesi.

¹¹ Bilindiği gibi mükellef tuttuğu defterleri zamanaşımı süresince saklamak (VUK Md. 253) ve istendiğinde ibraz etmek (VUK Md. 256) zorundadır.

müessese arasında araç (alet-enstrüman) farklılığı mevcut mudur? Görünüşe göre yoktur. Her ikisindeki araç da aynıdır: Elkoyma yani zapt.

Bir yandan VUK'un 142-147 maddelerinde çok ayrıntılı olarak düzenlenmiş, bu yetmemiş, 147. maddede Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununa (Ceza Muhakemesi Kanununa) yollamada bulunulmuş, yargıç kararına dayanan; elde edilen delillerin karışmasını, değiştirilmesini, kaybolmasını engelleyecek her türlü tedbirin düzenlendiği bir "arama"; diğer yandan, bir cümlelik sadece yetkiyi belirten bir kanun hükmü ile, gene bir cümlelik tebliğ hükmüne dayanan, herhangi bir yargıç kararı veya savcı emri veya yetkili mercii olmadan, delillerin karışmasını, değiştirilmesini, kaybolmasını önleyecek tedbirlerin alınmadığı ve sonuçları bakımından aynı olan bir "yoklama".

Görüldüğü gibi, VUK 142-147 maddelerine göre "arama" ile, VUK 127/I-c son cümledeki durum aynıdır. Fark yoktur. Yani her ikisinde de elkoymadır. Her ikisi de mevzuata uygundur. Ancak VUK'un 142-147. maddelerinde düzenlenen "arama" hukuka uygun olduğu halde, diğeri hukuka aykırıdır. Çünkü VUK'un 127/I-c son cümlesi ve bu konuda İdareye düzenleme yetkisi veren ikinci fıkrası Anayasaya aykırıdır. Bu husus aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2-Aynı Zamanda Ceza Muhakemesini İlgilendiren ve Temel Hakları Kısıtlayıcı Bir İşlemin Tek Cümleyle Düzenlenmesi, Esaslarının Maliye Bakanlığına Bırakılması Anayasaya Aykırıdır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, VUK'un 127/I-c son cümlesi bir ceza muhakemesi normudur. Arama ve elkoyma yetkisi veren bu norm doğrudan insan haklarına temas eden bir normdur.

"Ceza muhakemesine ilişkin kanunlarda yer alan kuralların doğrudan doğruya temas ettiği insan haklarına ceza muhakemesinde insan hakları denmektedir. Ceza muhakemesi ile ilgili bir yetkiyi kullananların, örneğin yakalama, tutuklama veya **elkoyma** yapanların, kanundaki düzenleme dışına çıktıklarında insan hakları ihlallerine yol açabileceklerini bilmeli buna göre hareket etmelidirler. Kanunlarımızın yanında Anayasamızda, İnsan Hakları Evrensel Beyanname, Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi özellikle de İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde değişik şekillerde ifadesini bulan bu haklar, "genel insan hakları" ve "ceza muhakemesinin yürüyüşüne ilişkin olan insan hakları" olmak üzere iki gruba ayrılarak da ele alınabilirler."¹²

¹² 2004 tarihli 4271 sayılı CMK, Adalet Komisyonu Raporu.

Ceza muhakemesi hukukunda esas itibariyle “kanunilik ilkesi” hakimdir.¹³ Ceza muhakemesi normları çoğunlukla bireyin hak ve özgürlüklerini ilgilendirdiklerinden, bu alanda Anayasanın 91. maddesi gereği, Kanun Hükmünde Kararnamelerle dahi düzenleme yapılamaz.¹⁴

VUK’un inceleme konusu yaptığımız normu, arama ve elkoyma yetkisi veren bir normdur. Arama ve elkoyma; Anayasamızın 20. maddesinde “...usulüne göre verilmiş hakim kararı olmadıkça yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz” denerek; aynı hükümler 21. maddede konut dokunulmazlığı için tekrarlanarak, temel hak ve hürriyetler arasında sayılmıştır. Bu nedenle de gerek 1929 tarih ve 1412 sayılı CMUK¹⁵, da gerekse 2004 tarih ve 5271 sayılı CMK¹⁶, da ayrıntılı olarak düzenlenmiş, bu konuda düzenleyici işlemlere yer verilmemiştir. Aynı husus VUK’un 142-147. maddelerinde ayrıntılı olarak düzenlenmiş ayrıca, bu kanunda yazılı olmayan haller için CMUK’na (veya şimdiki CMK’na) yollamada bulunulmuştur.

Görüldüğü gibi, VUK’un 127/I-c son cümlesi, temel haklara ilişkin bir ceza muhakemesi normudur. Bu anlamda ancak kanunla düzenlenebilir. Değil yönetmelik veya tebliğle, Anayasanın 91. maddesi gereği kanun hükmünde kararname ile bile düzenlenemez.

Bir an için bu alanda idari düzenlemenin yönetmelik veya Maliye Bakanlığı geleneğinde Tebliğ¹⁷ ile düzenlemenin yapılabileceğini düşünsek bile Maliye Bakanlığı bu konuda, yetkili değildir. En azından tek başına yetkili değildir. Bu konudaki düzenlemenin Adalet Bakanlığı ile birlikte yapılması gerekir.¹⁸ Çünkü, Anayasanın 124. maddesine göre “Bakanlıklar, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların uygulanmasını göstermek üzere, yönetmelik çıkarabilirler.”

¹³ Toroslu, age. Sh. 10.

¹⁴ Age. Sh. 10. (Ancak yazar bu alanda kanunilik ilkesinin ceza hukuku kadar katı uygulanmadığını, bireyin hak ve özgürlüklerini doğrudan ilgilendirmeyen muhakeme hukuku normlarının kanun niteliğini taşımayan normlarda yer alabileceğini belirtmektedir.)

¹⁵ 1412 sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü kanununda konu “zabıt ve arama” başlığı altında sekizinci fasıl olarak 86-103 maddeler arasında 17 madde halinde düzenlenmiştir.

¹⁶ 1412 sayılı Kanunun yerine 2004 yılında çıkan, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda bu konu, birinci kitabın dördüncü bölümü olarak “Arama ve Elkoyma” başlığı altında 116-135. maddelerinde 19 madde halinde düzenlenmiştir.

¹⁷ Vergi ile ilgili Maliye Bakanlığı Tebliğlerinin hukuku değeri için bkz. Bekir BAYKARA, Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri” Vergi Dünyası Ekim 2001, sayı 242.

¹⁸ Gerçi, Ceza muhakemesi normlarının uygulamasının Mahkemelerin (Savcı ve Hakimlerin) görevi olduğu dolayısı ile bu konuda hiçbir şekilde yönetmelik çıkarılamayacağı, çıkarılacak yönetmeliğin “yok hükmünde” olacağı belirtilmektedir. Prof. Dr. Zeki Hafızoğulları, 24.05.2003 tarih ve 25117 sayılı Resmi Gazetede yürürlüğe konan “Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği” Adli Zabıt ve Aramalar Yönünden Yok Hükmündedir. Ankara Barosu Dergisi, Sayı 2004/3.

Görüldüğü gibi yönetmelik çıkarmanın birinci şartı kanunun kendi görev alanını ilgilendirmesidir. VUK esas itibariyle Maliye Bakanlığının görev alanı içindedir. Ancak bu kanunun tüm hükümlerini Maliye Bakanlığı görev alanı içinde olduğunu söyleyemeyiz. Örneğin, 359. madde ile 367. madde böyledir. Bunlardan birisi ceza normu, diğeri ceza muhakemesi normudur. Dolayısıyla, bir ceza muhakemesi normu olarak VUK 127/I-c son cümle Maliye Bakanlığının görev alanına girmez. Belki, Maliye ve Adalet Bakanlığının ortak görev alanıdır denebilir. Ancak bu konuda da itiraz vardır. Ceza muhakemesi normlarının uygulanmasının Hakim ve Savcılıklara ait olduğu, dolayısıyla ne tek başına ne de başka bir bakanlıkla birlikte, Adalet Bakanlığının bu konuda yönetmelik çıkarma yetkisi olmadığı belirtilmektedir.¹⁹

E-Anayasaya Aykırılığın Anayasa Maddeleri İtibariyle Gerekçeleri

1-2. Maddedeki “Hukuk Devleti” İlkesine Aykırılık

Anayasanın 2. maddenin başlığı “Cumhuriyetin Nitelikleri”dir. “Hukuk Devleti” olmak, Cumhuriyetin niteliklerinden birisidir.

Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti kavramının kesin tanımını yapmamıştır. Böylece, önüne gelen konuya göre konunun özelliğine göre, bu kavramın gelişmesinin ve zenginleşmesinin yolunu açmıştır.²⁰

Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi, dava veya itiraz edilen kuralın özelliğine göre bu kavramın çerçevesini çizmiştir. Bu nedenle her kararda, hukuk devleti ile ilgili az-çok farklı bir tanım veya çerçeveye rastlayabiliriz. Bunun için, yazı konumuz olan kuralın Anayasayla ilgisi ile sınırlı iki tanım verip, konuya geçeceğiz. Bu konudaki veciz ve kapsayıcı tanım “insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmekle kendisini yükümlü sayan bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan devlet”²¹ şeklindedir. İkinci tanım veya açıklama ise vergiyle de ilgisi dolayısı ile aşağıda verilmiştir.

“Yasal düzenlemelerin Cumhuriyetin temel niteliklerinden birisi olan “hukuk devleti” ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel

¹⁹ Agm.

²⁰ Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Ankara 2005 Sh. 212.

²¹ Anayasa Mahkemesinin 25.05.1976 tarihli E. 1976/1 K. 1976/28 sayılı kararı (Nakleden Prof. Dr. Ergun Özbudun, Türk Anayasa Hukuku, 5. Baskı, Ankara 1998 Sh. 89). (Genellikle, Anayasa Mahkemesi kararı verildiğinde, yayınlanan Resmi Gazete veya Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisinin sayısı verilmektedir. Ancak artık buna gerek yoktur. Çünkü, Yüksek Mahkemenin bütün kararları anayasa.gov.tr adresinde mevcuttur. Bu nedenle biz, kararlar dergisi veya resmi Gazete no’su vermeyeceğiz. Ancak, karara ilişkin alıntıyı aldığımız eseri belirteceğiz. Böyle bir belirleme yoksa kendi bulduğumuz karar var demektir.)

haklar ve özgürlükler yönünden anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır. Temel hak ve özgürlükleri güvence altına almayan, hukukun üstünlüğünü, toplumsal barışı ve ulusal dayanışmayı amaçlamayan, Anayasanın öncelik ve bağlayıcılığını gözetmeyen, hukukun evrensel kurallarına saygılı olmayan, adaletli bir düzeni gerçekleştirilmeyen, kişilere değer vermeyen, çağdaş kurum ve kurallarla uyum sağlamayan devletin, hukuk devlet olduğundan söz edilemez. Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duysuz kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla da olsa, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeler yapılırken hukuk devleti nitelikleri gözardı edilemez.”²²

Hukuk devleti kavramı, genel nitelikte çerçeve bir kavramdır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesine göre Anayasanın bir kuralına aykırılık doğal olarak hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluşturur.²³ Ancak mahkeme “hukuk devleti”ni bağımsız bir ölçü norm olarak da kullanmaktadır.²⁴

Yukarıdaki açıklamalardan sonra konumuz olan VUK’un 127/I-c son cümleinin “hukuk devleti” ilkesi ile ilgisine geçebiliriz.

Yukarıdaki Mahkeme kararlarından yapılan alıntılardan görüldüğü gibi hukuk devleti;
aa-İnsan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran,
bb-Temel hak ve özgürlükleri güvence altına alan,
cc-Yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan,
dd-Yetkilerle güçlendirilen devlet, vergiler konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyan, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duysuz kalmayan,
ee-Gelir elde edilmesi amacıyla da olsa, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri yaparken hukuk devleti niteliklerini göz ardı etmeyen,
devlettir.

Halbuki, VUK’un 127/I-c son cümlesi, yukarıda belirttiğimiz devletin; insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kurma ve temel hak ve özgürlükleri güvence altına alma görevine aykırıdır. Çünkü temel hak olarak 20. 21. maddelerde de

²² Anayasa Mahkemesinin E. 1989/6, K. 1991/7 sayılı kararı. (Nakleden Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın age. Sh. 219.)

²³ “...Yasaların Anayasaya uygun olmaları zorunluluğunu kabul eden hukuk devletlerinde, Anayasanın herhangi bir kuralına aykırılığı saptanan yasa kuralları doğal olarak hukuk devleti ilkesine de aykırılık oluştururlar. (A.Y M. E. 1997/54, Nakleden Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın age. Sh. 219.)

²⁴ A.Y.M. E. 1999/33, K. 1999/51.

belirtilen “özel hayatın gizliliği” ve “konut dokunulmazlığı”na aykırı olarak, gizliliği ve konut dokunulmazlığını ihlal edici yetkiyi idareye vermekte fakat, bunun ihlalini ve kötüye kullanılmasını engelleyici kuralları getirmemektedir.

Söz konusu kural, yönetilenlere en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvence sağlama ilkesine de terstir. Çünkü, yetki kanunla verilmekte, fakat bu yetkinin kullanılması, (bu konuda en küçük çerçeve dahi çizilmeden) idareye bırakılmaktadır. Halbuki, anayasaların birinci görevi, yönetilenleri, yönetimin eylem ve işlemlerine karşı korumaktır. Halbuki, burada yetki kanunla verilmekte, kullanımı ile esasların tamamı kendisine karşı güvence sağlanacak olan idareye bırakılmaktadır.

2-Kanun Hükmünün Anayasanın 13. Maddesine Aykırılığı

VUK’un 127/I-c son cümle ile bunu tamamlayan ve idareye düzenleme yetkisi veren ikinci fıkra hükmü “Temel Hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlandırılabilir” diyen Anayasanın 13. maddesine aykırıdır.

Aşağıda belirteceğimiz gibi, söz konusu hüküm ile temel hak ve özgürlüklerden olan “özel hayatın gizliliği” ve “konut dokunulmazlığı”, konuların idari işleme düzenlenmesi öngörülmektedir. Dolayısıyla bu hükümlerin Anayasanın 13. maddesine aykırılığı açıktır.

3-Hakim Kararı Veya Onayı Olmadan Özel Belgelere Elkoyma Anayasanın 20. Maddesine Aykırıdır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, VUK’un 127/I-c son cümle, arama ve elkoyma (zapt) yetkisini içeren bir normdur. Arama ve elkoyma temel hak ve özgürlükler ile ilgilidir. bu nedenle yukarıda C bölümünde sözünü ettiğimiz Anayasamızın 20. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne aykırıdır.

Anayasa hükmü, herhangi bir yorumu içtihadı gerektirmeyecek kadar açıktır. Dolayısıyla, herhangi hakim kararının varlığına gerek duyulmadan arama ve özellikle elkoyma yetkisi veren VUK 127/I-c son cümlesi yukarıda açıkladığımız diğer maddeler yanında Anayasanın 20/II. maddesine de aykırıdır.

Söz konusu hükmün 20. maddeye aykırılığı konusu daha önce de değerli vergi hukuku hocası Selim Kaneti tarafından da belirtilmiştir. Yazar, VUK’un bu hükmünün ceza usul hukuku anlamında “zapt” işlemi olduğunu belirterek, yoklama memurlarına bu yetkinin gecikmede sakınca bulunan hallerle sınırlı olarak verilmesi gerektiğini bu halde de CMUK md. 90’a kıyasla hakim onayına sunulması gerektiğini bu hükümleri içermemesi nedeniyle

VUK 127/1-c son cümlelerin Anayasanın 20. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı olduğunu ifade etmektedir.²⁵

4-Kanun Hükmünün Anayasanın 21. Maddesine Aykırılığı

Anayasamızın 21. maddesinin başlığı “konut dokunulmazlığı”dır. Maddeye göre kimsenin konutuna, dokunulamaz. Konutta arama yapmak ve buradaki eşyalara elkoymak, maddede sayılan hallerden bir veya birkaçının varlığı halinde hakim kararı ile veya daha sonra hakim onayına sunulmak şartıyla kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri olması gerekir.

Genel anlamıyla konut kişinin özel hayatının sürdürüldüğü yerdir. Ancak, Anayasanın 90. maddesinde 2001 yılında yapılan değişiklikle iç hukukumuzun parçası haline gelen İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesine göre kurulan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi ve Komisyonu mesleki ve ticari faaliyetin yürütüldüğü yerleri de sözleşmenin 8. maddesi anlamında²⁶ konut saymaktadır.²⁷

Görüldüğü gibi, işyerleri de Anayasanın 21. maddesindeki konut dokunulmazlığına dahildir. Bir an için, işyerlerini bu çerçevede düşünmesek dahi, yoklama işlemi işyerleri ile sınırlı değildir. Çünkü yoklama, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları kayıtları ve mevzuları araştırma ve tespit etmeye yönelik olduğundan her zaman, her yerde (bu arada kişinin oturduğu konutta) ve herkes nezdinde yapılabilir. Kaldı ki, konut ve işyeri ayrımı vergi uygulamasında kesin çizgilerle ayrılmış değildir. Kişi evinin (konutunun) bir kısmını işyeri olarak kullanabilir (VUK 187/I-2, GVK 68/I-1).

Yukarıdaki açıklamalar ışığında VUK 127/I-c son cümleyi değerlendirebiliriz. Hakim kararı aramadan gecikmesinde sakınca bulunan hallerde yetkili mercii belirtilmeden ve hakim onayı istemeden arama ve elkoyma yetkisi veren bu madde hükmü Anayasanın 21. maddesine de aykırıdır.

5-Hakimin İzni Veya Onayı Olmadan Arama Ve Elkoyma Anayasanın 36. Maddesindeki “Adil Yargılanma Hakkı”na Aykırıdır.

a-Adil Yargılanma Hakkı Kavramı

Yargılamanın amacı gerçeğe (hakikate) ulaşmaktır. Ceza ve idari yargıda maddi gerçek amaçlandığı halde medeni yargıda (genellikle) şekli gerçeğe yetinilir.

²⁵ Prof Dr. Selim Kaneti agm.

²⁶ İHAS’ın 8. maddesinin birinci fıkrası “Herkes özel hayatına, aile hayatına, konutuna ve haberleşmesine saygı gösterilmesi hakkına sahiptir” şeklindedir. İkinci fıkrada ise, devletin bu hakka müdahale şartları sayılmaktadır ki, bunlar da Anayasamızın 20. ve 21. maddelerinde sayılan hallerdir.

²⁷ Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük, Prof. Dr. Feyyaz Gölcüklü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Ankara 2003, 4. Bası, Sh. 340 vd. Bununla ilgili olarak kitapta verilen üç karar Chappel/İngiltere 30.03.1989; Miailhel/Fransa, 25.02.1993, Niemitz/Almanya, 16.02.1992, Bu kararların özeti için bkz. Osman Doğru, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihatları, İstanbul 2002, C. 1, sırasıyla sh. 915, 944, 945.

“Ancak gerçeğin adil yargılanma hakkına uyularak meydana çıkarılması temel koşuldur”.²⁸

Adil veya hakkaniyete uygun yargılanma kavramlarından 1948 tarihinde ilan edilen “İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi”nin²⁹ 10. maddesinde söz edilmiştir. Daha sonra 04 Aralık 1950’de Roma’da imzalanan “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi”nin³⁰ 6. maddesinde adil yargılanma hakkı olarak yer almıştır.

Anayasamız adil yargılamanın, ilke, şart ve unsurlarını içeren birçok madde içermektedir.³¹ Buna rağmen, 36. maddede 2001 yılında yapılan değişiklikle³² kavram olarak Anayasamıza girmiştir.³³ Değişikliğin gerekçesinde “Bu değişiklikle Türkiye Cumhuriyetinin taraf olduğu uluslar arası sözleşmelerce de güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı metne dahil edilmektedir.”³⁴ denmektedir.

Görüldüğü gibi Anayasamızın çeşitli maddelerine ilkeleri serpiştirilmiş olan ve esasen MGK gerekçesine göre 36. maddede de zımnen mevcut olan ve 1954 yılında onayladığımız, 1987 yılında bireysel başvuru hakkını kabul ettiğimiz, Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi ile garanti altına alınan “adil yargılanma hakkı”nın 2001 yılında metne dahil edilmesinin, hem konunun önemini vurgulamak hem de İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihatları ile oluşan hukukun bireysel başvuru hakkı tanınmayan alanlar³⁵ içinde uygulanmasını sağlamayı amaçladığını düşünüyoruz.

“Adil” adaletle iş gören, adaletten haktan ayrılmayan, hakkı yerine getiren, adaletli, hakka uygun³⁶ demektir. Hukukun nihai amacı adaleti gerçekleştirmektir. Adalet, hukuk düzeni açısından bir değer ve değerlendirme ölçüsüdür. Hukuk ve onun içerdiği kurallar, tarihi gelişim içinde her zaman adalete yönelmiş olarak görünür ve adalet görüşünü yansıtır.

²⁸ 5271 sayılı CMK’nun genel gerekçesi.

²⁹ Türkiye sözleşmeyi 1949 yılında onaylamıştır.

³⁰ Türkiye sözleşmeyi 1954 yılında onaylamıştır.

³¹ Örneğin, 2, 36, 37, 38, 39, 40, 125, 138, 139, 141 ve 144. maddeler.

³² 03.10.2001 gün ve 4709 sayılı Kanununun 14. maddesi ile 36. maddeye “Adil yargılanma” ibaresi eklenmiştir.

³³ 36. Maddenin gerekçesinden, maddenin ilk halinde, “Adil ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkı”nın varlığının bulunduğu halde, MGK Anayasa Komisyonu “Anayasanın 9. maddesinde yer alan “yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır” şeklinde kesin hükmün açıklığı dikkate alınarak madde metninde yer alan “Adil yargılanma” ibaresi metinden çıkarılmıştır. Türk Milleti adına yargı yetkisi kullanan bağımsız mahkemelerin, adil yargılama esası içinde yargı yetkisini kullanacakları bir gerçektir.” Diyerek bu ibareyi çıkarmıştır. (Prof. Dr. Mehmet Akad, Doç Dr. Abdullah Dinçkol, 1982 Anayasası, İstanbul 1998, Sh. 157.)

³⁴ Ömer İzgi, Prof. Dr. Zafer Gören, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Yorumu, Ankara 2002, C. 1, Sh. 393.

³⁵ Bilindiği gibi AİHS ile öngörülen bireysel başvuru hakkı, medeni (sivil) hak ve yükümlülükler ile ceza alanı ile sınırlıdır. İdari uyuşmazlıklar esas itibarıyla bireysel başvuru hakkına konu olmazlar.

³⁶ TDK Sözlüğü Ankara 1998, 9. Baskı.

Adaletle yönelmeyen hukuk, hukuk olmaktan çıkar.³⁷ Anayasamızda 2 ve 5. maddelerde bu durum ifade edilmektedir.

Yargılama usulüne ilişkin kurallar da elbette hukuka dahildir ve adil, adaletli olmak zorundadır. Ancak, “adil yargılanma hakkı” kavramı; soyut “adalet” kavramının ötesinde, bu amaca yönelik somut kurallar konulmasını ve konulmuş olan bu kurallara uygun yargılama (muhakeme) yapılıp yapılmadığını ifade için kullanılmaktadır. Yargılamaya ilişkin kuralların “adil yargılanma hakkı” açısından denetimi Anayasa Mahkemesi’nin, uygulamanın denetimi ise her derece mahkemelerin ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) nindir. Ancak bazı durumlarda İHAM’ın verdiği karar sonucu, milli mevzuatın değiştirilmesi zorunluluğu doğmaktadır.³⁸

Anayasa Mahkemesi (AYM) Anayasanın 36. maddesinde yer alan “adil yargılanma hakkı” ile ilgili kararlarında, 2001 tarih ve 4709 Sayılı Kanunun gerekçesine uygun olarak,³⁹ doğrudan İHAM kararına da yollamada bulunmaktadır. AYM’nin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile ilgili bir kararında “Kişilere yargı mercileri önünde dava hakkı tanınması, adil bir yargılamanın ön koşulunu oluşturur./Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin adil yargılanma hakkının düzenlendiği 6. maddesine ilişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında da, dava yoksa, adil, aleni ve gecikmesiz bir yargılamadan söz edilemeyeceği (Golder/İngiltere, 21.02.1975, A 18, s.12, paragraf 37 (b)); mahkeme önünde hak arama yolunun fiilen yahut hukuken geçici de olsa kapatılmasının veya kullanımını imkansız kılan koşullara bağlayarak sınırlandırılmasının adil yargılanma hakkının ihlali anlamına geleceği (Airey/İrlanda, 09.10.1979, A.32, s.12) belirtilmiştir.”⁴⁰

b-VUK’un 127/I-c Son Cümlesinin Adil Yargılanma Hakkına Aykırılığı

Yukarıda belirttiğimiz gibi, adalet kavramından farklı olarak, “adil yargılanma hakkı” adaleti sağlamaya yönelik, yargılama usulüne ait somut kural ve standartları ifade eder.

Adil yargılamanın kural ve standartları, gerek Anayasamızda gerekse İHAS Md. 6’da gösterilmiştir. Bu kurallara rağmen, Anayasa Md. 36’da tekrar adil yargılanma hakkından söz

³⁷ Prof. Dr. Vecdi Aral, Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, İstanbul 1991, 6. Baskı, Sh. 31, 32.

³⁸ Bir hukuk kuralının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) ne aykırı olduğu hususu, sözleşmenin 33. maddesine göre, sözleşen devletler tarafından ileri sürülebilir. Bireysel başvuruda bu mümkün değildir. Ancak bireysel başvuru sonucunda, Kanunun dava ile ilgili maddesinin sözleşmeye aykırı olduğu İHAM tarafından karara bağlanabilir. (Prof. Dr. Şeref Gözübüyük, Prof. Dr. Feyyaz Gölcüklü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması. Ankara 2003, 4. Baskı, Sh. 116 vd.)

³⁹ 4709 Sayılı Kanunun 14. maddesi ile, AYM’nin 36. maddesine, “adil yargılanma hakkı” ibaresi konmuştur. Bu kanunun gerekçesinde “Bu değişiklik Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerde de güvence altına alınmış olan adil yargılanma hakkı metne dahil edilmektedir.” denilmektedir.

⁴⁰ AYM 2001/5 Esas Sayılı Kararı

edilmesi, bu kuralların hukukun genel ilkeleri ve duruma göre mahkeme içtihatları ile geliştirileceğini ifade eder.

Yargılama (muhakeme), soruşturma, koğuşturma ve savunma makamlarının gerçeğe ulaşmak için yaptığı kollektif faaliyetin adıdır. Bu faaliyetin, vergi yargısında bir takım hazırlık işlemlerini de kapsadığı kanısındayız.

Muhakeme faaliyeti, soruşturma ile başlar dedik. Soruşturmadan amaç, fiili, faili ve fiili faile bağlayan delillerin aranması, bulunması ve tespiti ve bunun sonucunda dava açıp açmama yönünde fikir edinmeye yönelik faaliyettir. Dolayısıyla, delillerin aranması, bulunması ve tespiti, soruşturmanın en önemli hedefidir. Adil yargılanma hakkı, yargılamanın bütün aşamaları ve işlemleri için geçerli olduğuna göre, delil elde etme ile ilgili bütün eylem ve işlemler de, bu hakkı zedelememelidir.

Yukarıdaki bölümlerde değindiğimiz gibi, VUK'un 127/I-c son cümlede tanımı yapılan işlem çift karakterli bir işlemdir. Yani, burada, bir yandan idari yargının konusuna giren idari işlem diğer yandan ceza yargılaması ile ilgili, "muhakeme işlemi" söz konusudur.

VUK'un 127/I-c son cümle, adli ve idari yargı için delil niteliği olabilecek defter, belge ve kayıtlara elkoyma yetkisi vermektedir. Ancak bu hükümle yetki verilmiş, yetkinin, kimler tarafından, nasıl, nerede, hangi şartlar altında kullanılacağı düzenlenmemiştir. Bu konuda idareye düzenleme yetkisi verilmiş ancak bu yetkinin çerçevesi de çizilmemiştir. Böylece, delil elde etmeye yönelik düzenlemede, delil güvenliği sağlanmamıştır. İşte bu durum adil yargılanma hakkına aykırıdır. Çünkü delilin elde edilmesinde, tespitinde, korunmasında güvenlik, yargılamayı hayati biçimde etkileyecektir.

Delil güvenliği kavramını, delillerin elde edilmesi, tespiti ve saklanması sırasında değişmesi, değiştirilmesi, farklılaştırılması ve kaybolmasını önlemeye yönelik tedbirleri içeren düzenlemeleri kastediyoruz.

Bu tür düzenlemeler titizlikle yapılmaz ise, deliller değişebilir, değiştirilebilir, farklılaştırılabilir ve kaybolabilir.⁴¹

Bu amaçla, arama ve elkoyma ile ilgili düzenlemelerin çoğu, delil güvenliğini sağlamaya yöneliktir. Örneğin Ceza Muhakemesi Kanunundaki (CMK), 119, 120, 121, 122,

⁴¹ 5271 sayılı CMK'nun kanunlaşması sırasında bir Milletvekili (Antalya Milletvekili Feridun Baloğlu) konuyu şöyle ifade etmektedir. "Yani, postadaki belgelere el koyuyorsunuz; içinde ne olduğunu bilmeden el koyuyorsunuz. Açılmaz; güvenlik güçleri bu gönderileri açamaz. Hadi engelleyin bakalım, açıyor mu açmıyor mu. Kim kontrol edecek? El koyacak postada, gidecek el koyacak. Açtı mı açmadı mı? Yeni bir zarf almak o kadar güç değil; üstüne benzer bir şeyle yazmak güç değil. Çok şüpheli olmamızı anlayışla karşılayın. Burada avukat arkadaşlarım var. Kırk yıldan beri bende bu işi yapıyorum. Hakim olarak da avukat olarak da, ne kadar çok örnek yaşadık." (Erdal Noyan, Ceza Muhakemesi, Ankara 2005, 1. Basım Sh. 294)

125, 126 ve özellikle 127. maddeler⁴² bu amaca yöneliktir. Keza VUK'un 142, 143,144 ve 145. maddeleri⁴³ bu güvenliği sağlamaya yöneliktir.

Görüldüğü gibi, inceleme konumuz olan VUK'un 127/I-c son cümle hükmü, delil güvenliği ile ilgili hiçbir hüküm içermemektedir. Bu konu ile ilgili çıkarılmış 168 seri numaralı VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenleme de CMK veya VUK'un 142, 143, 144 ve 145. maddelerinde sağlanan güvenliği sağlamaya yeterli değildir. Esasen bize göre, bu konunun idari düzenlemeye bırakılması da kendi başına adil yargılanma hakkını ihlal eden bir durumdur.

6-Kanun Hükümünün Anayasanın 124. Maddesine Aykırılığı

Anayasanın 124. maddesi, bakanlıkların kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilmesine izin vermektedir.

Anayasanın 124. maddesine göre bir bakanlığın yönetmelik çıkarabilmesi için;

- Konuyu düzenleyen bir kanun veya tüzük bulunması,
- Kanunun veya tüzüğün bakanlığın kendi görev alanını ilgilendirmesi,
- Çıkarılan yönetmeliğin, bu kanun veya tüzüğe aykırı olmaması; gerekir.

Düzenlemenin “yönetmelik” adını taşıması şart değildir. Yönetmeliğe ait şekil şartlarını taşıması şartıyla, tebliğ, genelge, sirküler gibi çeşitli adlar taşıması durumu değiştirmez.⁴⁴

Yazı konumuz, VUK'un 127/1-c son cümlesi ile, bu konuda (ve maddenin tümüyle ilgili) düzenleme yetkisi veren ikinci fıkranın Anayasaya aykırılığıdır. Yukarıda belirttiğimiz gibi bu düzenlemeler Anayasanın çeşitli maddeleri yanında, 124. maddesine de aykırıdır. Çünkü; bu konu Maliye Bakanlığı'nın görev alanını ilgilendirmez. En azından bu konu, diğer bir bakanlığın da görev alanıdır. Bu nedenle Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi veren bu hükümler Anayasanın 124. maddesine aykırıdır.

⁴² Bu maddelerin başlıkları sırasıyla şöyledir: Arama kararı; Aramada hazır bulunabilecekler; Arama sonunda verilecek belge; Belge ve kağıtları inceleme yetkisi; İçeriği Devlet sırrı niteliğindeki belgelerin mahkemece incelenmesi; Elkonulamayacak mektuplar, belgeler; Elkoyma kararını verme yetkisi.

⁴³ VUK'un bu maddelerinin başlıkları ise; Arama yapılabilecek haller; Aramada bulunan defter ve vesikalar; İncelemede Usul; İncelemenin bitmesi.

⁴⁴ Bekir BAYKARA, Vergi Kanunları İle İlgili genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri, Vergi Dünyası Ekim 2001, 242 no'lu sayısı.

Anayasa Mahkemesi'nin aynı yöndeki görüşü “Yürütme organı ve idare değişik isimler altında düzenleme yapmaktadır. Uygulamada tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi isimler altında idari düzenlemeler görülmektedir. Bu düzenlemelerin ismi ne olursa olsun tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalma kaydıyla bütün idari düzenlemelerin anayasal ve hukuki temelleri aynıdır.” A.Y.M. E. 1986/5 (Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, age. Sh. 176)

Yukarıda yazının II/B bölümünde belirttiğimiz gibi 127/1-c son cümlede adli elkoyma tanımlanmaktadır. Adli elkoyma, bir ceza muhakemesi işlemidir. Dolayısıyla konu bu yönüyle, Maliye Bakanlığının görev alanı dışındadır. Esasen, bir ceza hukuku hocasının belirttiği gibi, bu alan idari düzenlemeye konu olamaz.⁴⁵ Ancak bu görüş kabul edilmez ve düzenleme yapılacak denirse, bu düzenlemenin Adalet Bakanlığı ile birlikte yapılması gerekir. Çünkü, konunun vergi tarhi ile ilgili kısmı Maliye Bakanlığının, elkoyma ile ilgili kısmı Adalet Bakanlığının görev alanını ilgilendirmektedir. Bu nedenle, Maliye Bakanlığına düzenleme yetkisi veren VUK'un 127. maddesinin ikinci fıkrası, Anayasanın 124. maddesine aykırıdır. İkinci fıkra aykırı olduğunda, tamamladığı 127/1-c son cümle de dolayısıyla aykırı olacaktır.

ÖZET VE SONUÇ

VUK'un 127. maddesi birinci fıkrasının (c) bendinin son cümlesi ile, yoklama sırasında yoklama memurlarına, kanuni defter ve belgeler dışında olup vergi kaybına emare teşkil eden defter ve belgeleri alma yetkisi vermektedir. Maddede hiçbir ayrıntı düzenlenmemiş olup, ikinci fıkrada bu hususta düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmaktadır.

Maddede yer alan bu düzenlemeler, bu haliyle Anayasanın 2, 13, 20, 21, 36 ve 124. maddeleri hükümlerine aykırıdır. Yazımızda bu husus ayrıntıları ile açıklanmıştır.

Söz konusu hükümler, Anayasanın 2. maddesinde yer alan "hukuk devleti" ilkesine aykırıdır. Çünkü bu hükümle, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran, bunları güvence altına alan, yönetilenlere etkin, güçlü ve kapsamlı hukuki güvenceyi sağlayan gelir elde edilmesi amacıyla da olsa vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri yaparken bu ilkeleri gözardı etmeyen "hukuk devleti" ilkesi zedelenmiştir.

Bu hükümler ile "özel hayatın gizliliği" ve "konut dokunulmazlığı" gibi iki önemli temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasının idari işlemle yapılacağı öngörülmektedir. Bu durumda temel hak ve özgürlükler Anayasa'da belirtilen nedenlerle ve ancak kanunla sınırlandırılır denilen Anayasanın 13 maddesine aykırıdır.

Yoklama memurlarına elkoyma (zapt) yetkisi veren bu hükümler, Anayasanın; belirli şartların varlığı halinde hakim kararı olmadan, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de daha sonra görevli hakim onayına sunulmak üzere kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça, "..... kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz." denilen 20. maddesine ve "..... kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve

⁴⁵ Hafizoğulları agm.

buradaki eşyaya el konulamaz.” denen 21. maddesine de aykırıdır. Çünkü söz konusu hükümler elkoyma mahkeme kararı aramadığı gibi, Mahkemenin onayını da öngörmemektedir. Ayrıca yetkili mercii de belirlenmemiştir.

Bu hükümler, Anayasanın 36. maddesinde yer alan “Adil Yargılanma Hakkı”na da aykırıdır. Çünkü bu düzenleme bir yandan idari yargıda diğer yandan ceza yargısında delil olacak belgelere elkoyma sırasında, delil güvenliği sağlanamamıştır.

VUK’un 127. maddesindeki düzenleme çift taraflı bir hukuki nitelik göstermektedir. Bir yandan vergi tarh işlemine yol açacak usuli veya ön işlem, diğer yandan da adli arama ve/veya el koyma işlemi. Yani ceza muhakemesi işlemi. Ceza muhakemesi işlemleri ceza muhakemesi normları ile düzenlenir. Bu anlamda yazı konumuz olan kanun hükümleri ceza muhakemesi normudur. Ceza muhakemesi normları idari düzenleme konusu olamazlar. Bir an için böyle bir düzenlemenin mümkün olduğunu düşünsek bile, bu konu Maliye Bakanlığı’nın görev alanına girmez. Bu durumda düzenlemenin en azından Maliye ve Adalet Bakanlığı’na yapılması gerekir. Görüldüğü gibi, Maliye Bakanlığı’na 127/I-c son cümle konusunda düzenleme yetkisi olan ikinci fıkra, Anayasanın, bakanlıklar görev alanlarını ilgilendiren kanunların uygulanması ile ilgili yönetmelik çıkarabilirler diyen 124. maddesine aykırıdır.

VUK’un ilk şekli 1949 yılında kabul edilmiş, esasları aynı kalmak şartıyla, 1961 yılında yeniden düzenlenerek kabul edilmiştir. İlk usul kanunlarımızdan birisi olarak, hem teknik olarak hem de insan haklarına saygı bakımından ileri düzeydedir. Hatta daha 1949 yılında VUK’un 35. ve 108. maddeleri ile düzenlenen dava açma yeri ve süresi ile ilgili hususları bildirme mecburiyeti, ancak 2001 yılında Anayasal mecburiyet olmuştur. Hal böyle iken, Anayasa’da ve taraf olduğumuz uluslararası sözleşmelerle garanti altına alınmış temel hakları zedeleyen yazı konumuz olan hükümlerin otuzaltı yıl sonra VUK’na girmesi Kanun’un bütünlüğünü bozmaktadır.. Hukuk fikrinin güçlü olduğunu yakından bildiğimiz Maliye Bakanlığı camiasına da uymamaktadır. Bu nedenle, Anayasaya aykırı olan ve ülkemizin uluslararası mahkemede mahkumiyetine yol açabilecek bu hükmün yeniden düzenlenmesi gerektiği düşüncesindeyiz.