



**VERGİ HUKUKUNDA
MÜKELLEFİN SAVUNMA HAKKI
Doktora Tezi**

Özge MUTLU KAYA

Eskişehir 2022

VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEFİN SAVUNMA HAKKI

Özge MUTLU KAYA

DOKTORA TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Temmuz 2022

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Özge MUTLU KAYA'nın "Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı" başlıklı tezi 05/07/2022 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği"nin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

	<u>Unvanı Adı Soyadı</u>	<u>İmza</u>
Üye (Tez Danışmanı)	: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ	.....
Üye	: Doç. Dr. Canatay Hacıköylü	.....
Üye	: Doç. Dr. Gökhan Güneysu	.....
Üye	: Prof. Dr. Ali Çelikkaya	.....
Üye	: Prof. Dr. Ali Değirmendereli	.....

Prof. Dr. Saime Önce
Enstitü Müdürü

FINAL APPROVAL FOR THESIS

This thesis titled “Right to Defense of Tax payer in Tax Law” has been prepared and submitted by Özge MUTLU KAYA in partial fulfillment of the requirements in “Anadolu University Directive on Graduate Education and Examination” for the Degree of Doctor of Philosophy (PhD) in Public Finance Department has been examined and approved on 05/07/2022.

Committee Members

Signature

Member (Supervisor)	: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ	.....
Member	: Doç. Dr. Canatay Hacıköylü	.....
Member	: Doç. Dr. Gökhan Güneysu	.....
Member	: Prof. Dr. Ali Çelikkaya	.....
Member	: Prof. Dr. Ali Değirmendereli	.....

Prof. Dr. Saime Önce

Director

Graduate School of Social Sciences

ÖZET

VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEFİN SAVUNMA HAKKI

Özge MUTLU KAYA

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2022

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Savunma hakkı, çıkış noktası ceza hukuku olmakla birlikte usul hukukunun tüm dallarında üzerinde önemle durulan bir haktır. Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak anayasal güvenceye sahip temel bir insan hakkı olan savunma hakkı aynı zamanda hukukun genel ilkelerinden biridir. Diğer yönüyle bu hak mükellef hakları arasında yer alır. Bu bakımdan savunma hakkı hem idare karşısında hem de vergi davasında mahkeme önünde ilgililer tarafından ileri sürebilen bir haktır. Vergi hukukunda mükellefin savunma hakkı, vergi idaresi karşısında ağırlıklı olarak vergi denetim süreçlerinde ve uyuşmazlıkların idari çözüm yolları aşamasında kullanılır. Bununla birlikte, vergi yargısında varlığı tartışmasız olan savunma hakkının kapsamını dava hakkı, vergi yargılama usulüne hâkim olan ilkeler (re’sen araştırma ilkesi, silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yöntem, iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı ve delillere ilişkin ilkeler), mükellefin temsilci kullanma hakkı ve deliller oluşturur. Öte yandan, vergi yargılama usulü için istisna nitelikte olan duruşma esnasında savunma hakkının kullanılması da tartışmalı konular arasında yer almaktadır. İşte, vergi mükellefinin savunma hakkının hukuki niteliği ve hangi hallerde kullanılabileceği bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Savunma hakkı, Mükellefin savunma hakkı, İdare karşısında savunma hakkı, Vergi hukukunda hak arama özgürlüğü, Vergi hukukunda adil yargılanma hakkı.

ABSTRACT

RIGHT TO DEFENCE OF TAXPAYER IN TAX LAW

Özge MUTLU KAYA

Department of Public Finance

Anadolu University, Graduate School of Social Science, July 2022

Supervisor: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

The right to defence is a right that is emphasized in all branches of procedural law, although the base point is law of criminal procedure. The right to defence, which is a fundamental human right with a constitutional guarantee as a result of the rule of law, is also one of the general principles of law. Besides in tax law, this right is placed among taxpayer rights. In this respect, the right to defence may be asserted by taxpayers both before the tax administration and the tax courts. In tax law, the right to defence of the taxpayer is used before the tax administration mainly in tax audit processes and administrative dispute resolutions. However, the scope of the right to defence, whose existence is indisputable in tax jurisdiction, includes the right to sue the principles dominating the tax procedure (ex officio investigation principle, the principle of equality of arms, the contradictory method, the prohibition of extension of the claim and defence and the principles regarding the evidence), the taxpayer's right to use a representative and evidences. In addition, the use of the right to defence during the hearing, which is an exception for the tax judgment procedure, is among the controversial issues. Briefly, the legal nature of the taxpayer's right to defence and the situations in which it can be used constitute the subject of this study.

Keywords: Right to defence, Taxpayer's right to defence, Right to defence against the administration, Right to legal remedies in tax law, Right to a fair trial in tax law.



Bilge'ye,

ÖNSÖZ

Savunma hakkı, hukuk tarihinde kabul edilen ilk ve en önemli haklardan biri ve aynı zamanda diğer hakların koruyucusudur. Bu anlamda savunma hakkı öncelikle ceza hukukunda uygulanmaya başlansa da zaman içinde tüm hukuk dallarında kabul görmüş ve hukukun genel ilkelerinden biri olarak yerini almıştır. Buna karşılık, ceza hukuku ve medeni usul hukuku öğretisinde pek çok eserde detaylı olarak incelenmiş bu hak, vergi hukuku öğretisinde henüz kendisine yeterince yer bulamamıştır. Her ne kadar savunma hakkının unsurlarından olan bazı haklar vergi hukuku öğretisinde incelenmiş olsa da konuya ilişkin ilk doktora tezinin elinizdeki çalışma olduğunu söyleyebiliriz.

Ortalama bir doktora tezine göre hayli uzun süren bu çalışma yazarıyla birlikte pek çok şeye şahitlik etmiştir. Akademisyenler doktora tezlerini çocukları gibi görürler. Nasıl ki bir çocuğun dünyaya gelmesi kolay değilse, bu çalışma boyunca yazar da pek çok zorlukla karşılaşmıştır. Şükürler olsun ki yazarın bu zorlukların üstesinden gelmesine yardımcı olan pek çok destekçisi de vardı; onların desteği olmasaydı bu çalışma tamamlanamazdı.

Elbette ilk teşekkür tez danışmanlığının yanı sıra akademik hayatta bana rehberlik eden, daha da önemlisi her daim sağlam duruşunu ve desteğini yanımda hissettiğim değerli hocam Prof. Dr. Recai Dönmez'e; rehberliği benim için çok kıymetli.

Ayrıca tez izleme jürilerimde olumlu eleştirileriyle çalışmama katkıda bulunan Doç. Dr. Canatay Hacıköylü ve Doç. Dr. Gökhan Güneysu'ya da teşekkürü borç bilirim; onlarla çalışmak çok kıymetli.

Akademide genellikle çalışacakları konuyu öğrenciler kendileri seçerler. Bu çalışmada ise konu kendi yazarını seçmiştir. Değerli hocam Dr. Ahmet Bumin Doğrusöz'e bu konuyu bana önerdiği ve çalışmalarım boyunca ne zaman danışsam her daim bana yardımcı olduğu için çok teşekkür ederim; desteği çok kıymetli.

Akademik hayatımın başından bu yana dostluğu ve yönlendirmelerinin yanı sıra bu çalışmanın kaynakları ve ceza hukuku alanındaki yardımlarıyla bana destek olan sevgili Doç. Dr. Gülşah Bostancı Bozbayındır'a teşekkür ederim. Ayrıca benzer akademik süreçlerden beraberce geçtiğimiz hem zorluklarda hem sevinçlerde yanımda olan sevgili dostum Dr. Gonca Kuru'ya da teşekkür ederim. Yine çalışkanlığı ve bilim azmiyle bana örnek olan değerli dostum Araş. Gör. Sinem Şirin'e hem anayasa hukukuna dair her sorumu cevapladığı

hem de manevi desteği için teşekkür etmek isterim. Öyle insanlar vardır ki sürece tam ortasından dahil olmalarına karşın koşulsuzca destek verirler. Bunlara “dost” denir. Bu anlamda sevgili meslektaşlarım Dr. Aslı Geylan ve Dr. Duygu eri’ye destekleri için teşekkürü borç bilirim. Dostlar kendi seçtiğimiz ailemizdir; burada ismi zikredilen herkesin dostluğu çok kıymetli.

Sadece akademide değil aynı zamanda hayattaki en önemli aynalarımдан biri olan sevgili Prof. Dr. Onur Kaya’ya tüm desteği ve bu süreçteki yol arkadaşlığı için çok teşekkür ederim; varlığı çok kıymetli.

Son olarak çalışkanlığı ve disiplini ile bana her zaman örnek olan babam Can Mutlu’ya, kucaklayıcılığı ve vizyonuyla bana her zaman yol gösteren annem Reyhan Mutlu’ya, beni her zaman koşulsuzca destekleyen kız kardeşim Cansu Mutlu’ya teşekkür ederim; bu ailenin bir yesi olmak çok kıymetli.

Bugün eğer bu çalışma başarıyla tamamlandıysa, her şeyden önce yaşam dediğimiz kıymetli hediye nin bize ulaşması için uğraşan atalarımızın sayesinde dir. Bu şkranı kelimelerle ifade etmek zor. Bu başarıya vesile olan herkese ve her şeye, tüm atalarım a, geniş aileme bana verdikleri ve öğrettikleri her şey için şükran ve minnet doluyum.

5/7/2022

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

Özge MUTLU KAYA

STATEMENT OF COMPLIANCE WITH ETHICAL PRINCIPLES AND RULES

I hereby truthfully declare that this thesis is an original work prepared by me; that I have behaved in accordance with the scientific ethical principles and rules throughout the stages of preparation, data collection, analysis and presentation of my work; that I have cited the sources of all the data and information that could be obtained within the scope of this study, and included these sources in the references section; and that this study has been scanned for plagiarism with “scientific plagiarism detection program” used by Anadolu University, and that “it does not have any plagiarism” whatsoever. I also declare that, if a case contrary to my declaration is detected in my work at any time, I hereby express my consent to all the ethical and legal consequences that are involved.

Özge MUTLU KAYA

İÇİNDEKİLER

Sayfa

BAŞLIK SAYFASI	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iii
FINAL APPROVAL FOR THESIS	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ	vii
STATEMENT OF COMPLIANCE WITH ETHICAL PRINCIPLES AND RULES	viii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1 SAVUNMA HAKKININ HUKUKİ NİTELİĞİ	6
1.1 Hukuk Devletinde Savunma Hakkının Yeri	19
1.1.1 Hukuk devletinin unsurları	24
1.1.2 Hukuk devletinde savunma hakkını güçlendiren ilkeler.....	29
1.1.2.1 Kanuni idare ilkesi	30
1.1.2.2 İdarenin işlemlerinin yargı denetimine açık olması.....	32
1.1.2.3 Vergilerin kanuniliği ilkesi	34
1.2 Hukukun Genel İlkelerinden Biri Olarak Savunma Hakkı	39
1.2.1 Kavram olarak Hukukun Genel İlkeleri.....	40
1.2.2 Hukukun genel ilkelerinin kaynağı.....	44
1.2.3 Hukukun genel ilkelerinin içerdiği hukuki değer	47
1.2.4 Hukuk güvenliği düşüncesine dayanan hukukun genel ilkeleri.....	50
1.3 İnsan Hakkı Olarak Savunma Hakkı	53
1.3.1 Birleşmiş Milletler sözleşmelerinde savunma hakkı	54
1.3.2 Amerikalılararası İnsan Hakları Sistemi'nde savunma hakkı.....	57

1.3.3	Afrika İnsan ve Halklar Hakları Şartı'nda savunma hakkı.....	60
1.3.4	Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde savunma hakkı.....	62
1.4	Anayasal Bir Hak Olarak Savunma Hakkı.....	63
1.4.1	Anayasalarda savunma hakkı.....	64
1.4.2	Türk anayasa hukukunda savunma hakkı	67
1.5	Mükellef Hakkı Olarak Savunma Hakkı	70
1.5.1	Kavram olarak mükellef hakkı ve gelişimi.....	71
1.5.2	Savunma hakkının mükellef hakkı niteliği	80

İKİNCİ BÖLÜM

2	VERGİ İDARESİ KARŞISINDA MÜKELLEFİN SAVUNMA HAKKI	82
2.1	Savunma Hakkının İdare Karşısında Kullanılabilmesi Sorunsalı.....	83
2.1.1	Savunma Hakkının Yargılama Hukuku Alanlarına Özgülenmesi	88
2.1.2	Savunma Hakkının Disiplin İşlerine Özgülenmesi.....	92
2.1.3	İdari yaptırımlar karşısında savunma hakkı.....	100
2.1.3.1	İdari yaptırımın niteliği.....	101
2.1.3.2	İdari yaptırım-Savunma Hakkı İlişkisi	107
2.1.4	İdare Karşısında Savunma Hakkının Kapsamı	109
2.1.4.1	Dinlenilme hakkı	114
2.1.4.2	Bilgi Edinme Hakkı	117
2.1.4.3	Hukuki yardım ve temsil	122
2.1.4.4	İdari işlemlerin gerekçeli olması.....	124
2.1.4.5	İdari İşleme Karşı Başvuru Yollarının Gösterilmesi	127
2.2	Vergi İdaresi Karşısında Mükellefin Savunma Hakkına Sahip Olduğu	
	Haller.....	128
2.2.1	Vergi denetimi esnasında mükellefin savunma hakkına sahip olduğu haller.131	
2.2.1.1	İzaha davet	138
2.2.1.2	Yoklama esnasında mükellefin savunma hakkı.....	149
2.2.1.3	Bilgi toplama esnasında mükellefin savunma hakkı.....	162
2.2.1.4	Vergi incelemesi sürecinde mükellefin savunma hakkı	190

2.2.1.4.1	Vergi incelemesinin teorik çerçevesi	192
2.2.1.4.2	Vergi incelemesi esnasında savunma hakkının önemi	194
2.2.1.4.3	Vergi incelemesi esnasında VUK'ta yer alan düzenlemeler ışığında mükellefin savunma hakkı	200
2.2.1.5	Arama esnasında mükellefin savunma hakkı	238
2.2.2	İdari aşamada uyuşmazlık çözüm yollarında savunma hakkı	257
2.2.2.1	Uzlaşmada mükellefin savunma hakkı	258
2.2.2.1.1	Tarhiyat öncesi uzlaşma esnasında mükellefin savunma hakkı	263
2.2.2.1.2	Tarhiyat sonrası uzlaşma esnasında mükellefin savunma hakkı	267
2.2.2.2	Hata düzeltme ve mükellefin savunma hakkı	274
2.2.2.3	Kamu Denetçisine (Vergi Ombudsmanlığı) başvurma hakkının mükellefin savunma hakkıyla ilişkisi	280

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3	VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA MÜKELLEFİN SAVUNMA HAKKI	284
3.1	Vergi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanması Sorunsalı	287
3.2	Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkının Unsurlarından Biri Olarak Dava Hakkı	294
3.2.1	Mükellefin kendi beyanına karşı dava açamaması kuralı	296
3.2.1.1	Mükellefin özgür iradesine dayanan bir beyan mevcut mudur?	299
3.2.1.1.1	KDV'deki özel esaslar uygulamasının mükellefin beyanına etkisi	301
3.2.1.1.2	Beyana Çağrı	305
3.2.1.1.3	Düzeltilme Beyannameleri	308
3.2.1.2	İhtirazi kayıtlı beyanname verilebilmesi	310
3.2.2	E-tebligat uygulamasının dava hakkına etkisi	313
3.3	Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkını Güçlendiren İlkeler	317
3.3.1	Re 'sen araştırma ilkesi	318
3.3.2	Silahların Eşitliği İlkesi	322
3.3.3	Çelişmeli Yargılama ilkesi	335
3.3.4	İddia ve Savunmanın Genişletilmesi Yasağı	336

3.3.5	Delillere ilişkin ilkeler	344
3.3.5.1	Delil serbestisi İlkesi.....	344
3.3.5.2	Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi.....	347
3.4	Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkının Duruşma Esnasında Kullanılması.....	348
3.5	Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Temsilci Aracılığıyla Savunma Hakkı	355
3.6	Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkının Deliller Aracılığıyla Kullanılması	362
3.6.1	Tanık	366
3.6.2	Bilirkişi	375
3.6.3	Keşif.....	382
3.6.4	Karineler	383
3.6.5	İkrar.....	388
3.6.6	Bildirim, Beyanname, Defter, Kayıt ve Belgeler.....	390
3.6.7	Vergi idaresi tutanakları.....	393
SONUÇ		395
KAYNAKÇA		433
ÖZGEÇMİŞ		

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFBÖ	: Afrika Birliği Örgütü
AİHHK	: Afrika İnsan ve Halklar Hakları Komisyonu
AİHHM	: Afrika İnsan ve Halklar Hakları Mahkemesi
AİHHŞ	: Afrika İnsan ve Halklar Hakları Şartı
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AKBK	: Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi
AMİHM	: Amerikalılararası İnsan Hakları Mahkemesi
AMİHS	: Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BM	: Birleşmiş Milletler
BMİHEB	: Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi
CGK	: Ceza Genel Kurulu
CMK	: Ceza Muhakemeleri Kanunu
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
D. S.	: Dünya Savaşı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GT	: Genel Tebliğ
HGİ	: Hukukun Genel İlkeleri
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IFA	: International Fiscal Association (Uluslararası Maliye Birliği)
IRS	: Amerikan Gelir İdaresi
İBK	: İçtihatları Birleştirme Kurulu
İDDGK	: İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
İVHB	: İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
JNTA	: Japon Gelir İdaresi

KDK	: Kamu Denetçiliği Kurumu
KDKK	: Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	: Madde
Mük.	: Mükerrer
OECD	: The Organization for Economic Co-operation and Development
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
UAD	: Uluslararası Adalet Divanı
Vb.	: Ve benzeri
Vd.	: Ve diğerleri
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
Vs.	: Versus
VTR	: Vergi Tekniği Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YÖK	: Yüksek Öğretim Kanunu

GİRİŞ

Temel hak ve özgürlüklerin devletçe güvence altına alınması ve bu hak ve özgürlüklerin devletin iktidarını sınırlaması düşüncesi, köklerini Doğal Hukuk Okulunda bulur. Bu okulun savunucularına göre birey, devletten önce vardır ve devlet herkesin faydası için toplumsal sözleşmeyle kurulmuş bir yapı olarak, insanın sadece insan olduğu için sahip olduğu hakları güvence altına almakla yükümlüdür¹.

İnsan ne zaman ki bir başkasının, iktidarın, gücü elinde bulunduranların kendi hayatını nasıl yaşayacağını belirlemek ve davranışlarını düzenlemek için koyduğu kurallara uymak zorunda kalmıştır; o zaman doğal hukuk ortaya çıkmıştır. İktidarı meşrulaştıran gerekçenin ne olduğundan bağımsız olarak insan, bir yandan gücü elinde bulunduranların kurallarına uyarken diğer yandan bu gücü sınırlayacak bir güvenceye, bir desteğe ihtiyaç duyar. Antik Yunan'dan günümüze kadar gelen ve yaklaşık iki bin beş yüz yıl boyunca farklı düşünürlerce farklı şekillerde ifade edilse de aslında tek bir başlık altında toplanan doğal hukuk bu ihtiyacın sonucu ve somutlaşmış halidir². Doğal hukuk, insanların zihninde ve vicdanında yaşayan ve *olması gerekenden* yola çıkmış bir hukuk anlayışıdır. Buna göre ideal hukuk, insanın doğasına, evrensel ahlak kurallarına, akla ve vicdana uygun olmalıdır. Bu idealin temelinde ise, insanların yaşadıkları coğrafya ve toplumdan bağımsız olarak ortak bazı değerlere sahip oldukları fikri yatar³.

“Doğal hukukçu yaklaşım, hukuku adalet fonksiyonu açısından kavrar.”⁴ Hatta, bu ekole göre hukukun tanımı “adalete yönelmiş toplumsal yaşama düzenidir⁵”. Dolayısıyla, hukukun asıl hedefi adaleti gerçekleştirmek olmalıdır⁶. Bir diğer deyişle doğal hukukun, hukukun ortaya çıkışından, uygulanmasından ve sonuçlarından beklediği, adaletin

¹J. Chevallier (2010). *Hukuk Devleti* (Çev. Ertuğrul Cenk Gürcan), Ankara: İmaj Yayıncılık, s. 51.

²O. V. İşsevenler (2019). “Doğal Hukuk, Aynı Nakarat... (!)?” Ahmet Ulvi Türkbağ ile Söyleşi. *Pasajlar Sosyal Bilimler Dergisi, Hukuk Düşüncesi*, 1 (1), s. 23-24.

³A. Mumcu ve E. Küzeci (2007). *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 6.

⁴Y. Işıқтаç (2019). Hukukun Çok Boyutlu Tanımı ve Yarattığı İmkanlar. *Pasajlar Sosyal Bilimler Dergisi, Hukuk Düşüncesi*, 1 (1), s. 16.; İşsevenler, 2019, **a.g.k.**, 23.

⁵Işıқтаç, 2019, **a.g.k.**, 19.

⁶Işıқтаç, 2019, **a.g.k.**, 19.; E. E. Atay (2014). *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 111.

gölgelenmemesi, karartılmaması ve unutulmamasıdır. Latince bu ilke *Lex injusta non est lex*⁷ olarak ifade edilmiştir.

Bununla birlikte hukuk için iyi bir tanım yapmak ancak usulün de dahil edilmesiyle mümkün olur. Hukuku tanımlarken hukuk devleti, adil yargılanma hakkı, kuvvetler ayrılığı, yargı bağımsızlığı gibi ilkelerin de dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla, “hukukun üstünlüğü sadece kuralların varlığı ve sistematik bütünlüğü değil adaletin gerçekleştiği ve prosedürel hakkaniyetin ortaya çıkabildiği önemli bir uygulamayı da içermektedir”.⁸

Doğal hukukun kırılma noktası 17. yüzyılda Newton’un temel bilimlerde yaptığı devrimin ardından olmuştur. Newton sonrası temel bilimlerde olduğu gibi sosyal bilimlerin alanında da zaman ve zemin dışı soyutlamaya dayalı, evrensel formüller oluşturma çabası sonucunda Rasyonalist Doğal Hukuk anlayışı ortaya çıkmıştır. Bu ekol, “insanın yalnızca insan olmasından kaynaklanan, doğuştan, vazgeçilmez, devredilmez ve zaman aşımına uğramaz evrensel dokunulmaz hakları olduğunu, bu doğal hakların iktidarın sınırını ve devletin bu haklara gösterdiği saygının da meşruiyetinin en önemli kaynağını oluşturduğunu kabul eder. Bu kavramlaştırma insan haklarına saygılı demokratik hukuk devletinin özünü ve temelini oluşturur”⁹.

Söz konusu anlayış 1776 Amerikan ve 1789 Fransız devrimlerinin meşrulaştırılmasında kullanılarak¹⁰ somutlaşmış; böylece insan hakları toplumsal ve siyasal kuruluşun temelinde yer almaya başlamıştır¹¹. Amerikan ve Fransız devrimi sonrası devleti yapılandıranlar toplumsal düzeni oluştururken insandan hareketle ve insanın sadece insan olduğu için sahip olduğu, vazgeçemeyeceği, devletten hatta toplumsal yaşamdan önce de var olan hakları tanımlarlar. Toplumsal örgütlenmenin amacı bu “doğal” hakları korumaktır¹².

Buna karşılık günümüzde ne pozitivistler ne de doğal hukukçular teorilerini salt haliyle savunabilir durumdadır¹³. Zira “doğal hukuk daima olması gereken hukuktur”¹⁴. Diğer bir

⁷ Adaletsiz hukuk, hukuk değildir.

⁸ Işıktaç, 2019, **a.g.k.**, 20.

⁹ İşsevenler, 2019, **a.g.k.**, 27.; Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 31.

¹⁰ İşsevenler, 2019, **a.g.k.**, 27.

¹¹ Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 51.

¹² Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 52.

¹³ Işıktaç, 2019, **a.g.k.**, 17.

¹⁴ İşsevenler, 2019, **a.g.k.**, 28.

deyişle, yürürlükteki hukukun doğal hukuk olması mümkün değildir. Pozitif hukuk ise her ne kadar kâğıt üzerinde her hukuki soruna bir çözüm ve çözümü gerçekleştirme yolu öngörse ve bu haliyle mükemmel görünse de, bu mükemmeliyetin çoğu zaman kâğıt üzerinde kaldığı ve uygulanamayan düzenlemelerin mükemmel olarak değerlendirilemeyeceği akılda tutulmalıdır¹⁵. Bugün insana her bakımdan değer veren devletler binlerce yıllık doğal hukuka yaklaşma yoluna girmiştir. Adalet artık insana gösterilen saygınlıkta aranmaktadır. 20. yüzyıl sonundan itibaren hukuk devleti, “pozitif hukukunu doğal hukuka uydurmaya çalışan devlet” anlamına gelmektedir¹⁶.

Doğal hukuk, insanın kendi doğasından kaynaklandığı için dünyevi bir otorite tarafından tanınmasına veya onaylanmış olmasına gerek yoktur. Dolayısıyla insanın, yalnızca insan olarak var olduğu ve kabul gördüğü bir sistemde, doğasının kabul etmediği kural ve uygulamalara karşı direnmek ve bunların kaldırılmasını istemek de yine insanın *doğal hakkıdır*¹⁷. İşte bu yüzden savunma hakkı, insanın doğal hakkıdır.

Savunma hakkı, adalet kavramıyla da açıklanabilir. Gerçekten savunma hakkı, hukuk tarihinde kabul edilen ilk haklardan birisidir. Öncelikle ceza hukuku alanında tanınan bu hak, hukukun gelişmesiyle çağlar boyunca hak ihlallerine karşı en etkili mücadele yolu olarak kullanılmış¹⁸ ve nihayet insan hakları alanındaki gelişmelerle birlikte güncel niteliğini kazanmıştır. Savunma hakkının kutsallığı her daim kabul edilmiş ve yargılama sürecinin bir parçası olarak görülmüştür¹⁹.

Esasen, rasyonalist doğal hukukçuların hedeflediği üzere savunma hakkını da temel bilimlerde olduğu gibi mutlak soyut formüllerle açıklayıp ispatlayabilmek muazzam olurdu. Örneğin, insan bir madde olsaydı, bu halde savunma hakkını Newton’un üçüncü yasası olan etki-tepki prensibiyle açıklamak mümkün olabilirdi. Nasıl ki her etkinin bir tepkisi vardır ve denge için bunların birbirine ters yönde ve eşit kuvvette olması gerekir; o halde her iddianın/ithamın da eş değerinde bir savunması olması gerekir denebilirdi. Hatta insan kapalı bir sistem olarak kabul edilebilseydi termodinamiğin yasaları da buna yardım edebilirdi.

¹⁵İşsevenler, 2019, **a.g.k.**, 25.

¹⁶Mumcu ve Küzeci, 2007, **a.g.k.**, 7.

¹⁷İşsevenler, 2019, **a.g.k.**, 24.

¹⁸Ö. Uzel (2018). *Tarihe Geçen Savunmalar*. İstanbul: Karakarga Yayınları, s. 9.

¹⁹Ş. Aslangül (1988). Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma . *TBB Dergisi*, 1, s. 26.

Ancak, özgür irade sahibi olan insanın doğası gereği hukuk kuralları oluşturulurken fizik formülleri ancak bir analogi için yardımcı olabilmektedir.

Savunma hakkı, kişilerin kendilerine yöneltilen iddia ve ithamlar karşısında maddi ve manevi varlığını korumak üzere kullanabileceği hukuki imkanlar olarak tanımlanabilir. Bununla birlikte, kişinin varlığına karşı yöneltilen haksız eylem ve işlemlere karşı kendini korumak için yasal yollara başvurma hakkı (hak arama özgürlüğü) da savunma hakkı kapsamında yer alır²⁰.

Tarihte bilinen ve günümüzde hala hukuk fakültelerinde ders niteliğinde okutulan ve yargılama yetkisine sahip bir kurum önünde yapılan ‘ilk savunma’ olarak kabul edilen savunma, Sokrates’in Atina’nın Beş Yüzler Meclisinde yaptığı savunmasıdır (M.Ö. 399)²¹.

Tarihteki ünlü davalar incelendiğinde pek çok etkileyici savunma ile karşılaşmak mümkündür. Örneğin, Batista yönetimini devirmeye çalışmak suçundan yargılandığı davada Fidel Castro savunmasında somut ve makul bir yaklaşımla “Çocukça bir nefrete kapılmaksızın ve aynı zamanda da mahkeme heyetine karşı bilgiçlik taslama çabasında olmaksızın, her türlü önyargıdan ve duygusallıktan uzak bir savunma yapmanın”²² önemine vurgu yapmıştır. Ancak söz konusu vergi hukukunda savunma hakkı olduğunda, sansasyonel savunmalara rastlamak zordur. Öyle ki, Al Capone yargılamasında dahi diğer suçlar bakımından mükemmel işler çıkaran savunma avukatları vergi kaçakçılığı söz konusu olduğunda aynı başarıyı gösteremeyerek hayli zayıf bir savunma yaptıkları için kendisine başka pek çok suç isnat edildiği halde Al Capone vergi kaçakçılığından mahkûm edilmiştir²³.

Savunma hakkı tarihsel süreçte olduğu kadar günümüzde de önemini korumaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda mükellefin savunma hakkının incelenmeye değer bir konu olduğu şüphesizdir. Bu çalışmanın konusunu oluşturan vergi hukukunda mükellefin savunma hakkı esas olarak mükellefin vergi idaresi karşısında ve vergi yargılama hukukunda savunma hakkı ile sınırlı tutulmuş, ceza yargılama hukuku ise kapsam dışında bırakılmıştır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki ceza muhakemesiyle bağlantı olan haller çalışma içinde yeri geldikçe

²⁰T. Ergül. (1990). Savunmanın Teori ve Uygulaması. *Ankara Barosu Dergisi*, 4, s. 593.

²¹Uzel, 2018, **a.g.k.**, 17.

²²Uzel, 2018, **a.g.k.**, 35.

²³<https://famous-trials.com/alcapone/1474-home> (Erişim tarihi: 2.6.2022) (http- 1)

açıklanmıştır. Konunun geniş kapsamı dikkate alınarak olabildiğince başta çizilen sınırlar içinde kalmaya ve savunma hakkı bağlamından sapmamaya özen gösterilmiştir. Çalışmanın özgünlüğü ve alana katkısı bakımından ise vergi hukuku alanında ne yargılama hukukunda ne de idari aşamada mükellefin savunma hakkına ilişkin olarak daha önce öğretilde bir doktora tez çalışması bulunmadığına dikkat çekmek gerekir²⁴.

Mükellef, vergi ilişkisinin devlet karşısında daha zayıf olan tarafı olduğu için menfaatleri korunması gereken taraftır. Bu koruma ise diğer hakların koruyucusu niteliğinde olan savunma hakkı sayesinde gerçekleşir. Mükellefin vergi hukukunda savunma hakkının olup olmadığı ve varsa hangi hallerde kullanılabileceğinin belirlenmesi bu bakımdan önemlidir. Bu tespit yapılırken öncelikle idari aşamada bu hakkın tanınıp tanınmadığı sorgulanmalıdır. İdare karşısında savunma hakkı uygulaması pozitif hukuktaki düzenleme eksikliğinden kaynaklı olarak yargılama hukukunda olduğu gibi tartışmasız değildir. Bunun yanı sıra varlığı tartışmasız olmakla birlikte vergi yargısında savunma hakkının hangi hallerde ve nasıl kullanılabileceği de cevaplanması gereken başka bir sorudur.

Bu çalışma mali hukuk alanında yazılmış bir doktora tezi olması dolayısıyla okuma temelli (library based) ve doğası itibariyle teorik bir çalışma olup, çalışmayla ilgili ampirik bir uygulama yapılmamıştır. İfade etmek gerekir ki çalışmada ulaşılan sonuçların ve önerilerin uygulamada yer bulması ise kanun koyucunun ve yargı organlarının iradesine bağlıdır.

Ayrıca çalışmanın amacı esas olarak Türk vergi hukukunda mükellefin savunma hakkının incelenmesi olduğu için karşılaştırmalı hukuk çalışmalarına özgü bir yöntem kullanılmamış ve yabancı hukuk düzenlenmelerine sistematik olarak yer verilmemiştir. Bununla birlikte, konunun aydınlatılması için gerek uluslararası gerekse diğer ülke mevzuatlarından, içtihatlarından ve öğretisinden faydalanılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünü savunma hakkının hukuki niteliği oluşturmaktadır. Zira hukuki niteliği açıklanmadan bu hakkın hangi hallerde ve nasıl kullanılacağını tartışmak anlamlı olmayacaktı. İkinci bölümde ise vergi idaresi karşısında mükellefin savunma hakkı

²⁴ Konuyla ilgili Serdar Ayaz tarafından Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalında hazırlanmış “Vergilendirme Sürecinde Mükellefin Savunma Hakkı” başlıklı bir yüksek lisans tezi bulunmaktadır.

incelenmiştir. Bu bölüm hem savunma hakkının idare karşısında kullanılabilmesi sorunsalının cevaplandığı hem de vergi idaresi karşısında hangi hallerde mükellefin savunma hakkını kullanabileceğinin incelendiği kısımdır. Üçüncü ve son bölüm ise vergi yargılama hukukunda mükellefin savunma hakkının unsurlarına ve bunlara ilişkin tartışmalara ilişkindir.

1 SAVUNMA HAKKININ HUKUKİ NİTELİĞİ

Savunma, kendisine bir suç isnat edilen ya da aleyhinde bir iddia yöneltilen tarafın, kendisine yöneltilen bu iddialara itiraz etmesidir²⁵. Hiç kuşkusuz savunma yalnızca sözlük anlamıyla sınırlı olarak anlaşılacak bir kavram değildir. Hukuki yönüyle bu kavram savunmanın niteliğini, savunma araçlarını ve savunmanın dayandırılabilmesi gerekçelerinin tümünü kapsar²⁶.

Savunma hakkı, dar anlamda ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir²⁷: Dar anlamda savunma hakkı, bir kişinin kendisine yöneltilen iddia veya isnatlara cevap verebilme, bunları savuşturabilme hakkıdır. Bu kavram ceza hukuku bağlamında, “yargı ve idari makamlar önünde, bir suçlamadan kurtulmak için kullanılan söz ve düşünce özgürlüğü” şeklinde de tanımlanabilir²⁸. Bir diğer tanıma göre ise dar anlamda savunma, “suç işlediği iddia edilen kişinin, yetkili organ önünde, üzerine atılan suç işlemediğini, fiilin hukuka aykırı olmadığını, bazı kanuni nedenlerle cezalandırılmaması gerektiğini veya iddia edildiğinden daha az cezayı hak ettiğini ileri sürmesidir”²⁹.

Geniş anlamda savunma hakkı ise, kişinin kendisine yöneltilen iddia veya isnatlara karşı kullanabileceği hukuki mekanizmaları ve sahip olduğu imkânları kapsar³⁰. Ceza hukukunda geniş anlamda savunma “suç işlediği iddia edilen kişinin, devlet ya da bireyler tarafından kendisine yöneltilen eylem ve işlemlere karşı kendini korumak için yasal

²⁵L.B. Cerzon (2002). *Dictionary of Law* (6. Baskı). Harlow: Pearson Longman, s. 331.

²⁶Cerzon, 2002, **a.g.k.**, 331.; C. Soufflier (1936). *Vocabulaire de Droit ou Définition Des Termes Usités Dans L'étude Du Droit*. Paris: Marcel Ciard, s. 120.

²⁷Z. Hafizoğulları (1994). Genel Çizgileriyle Savunma Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*, 1, s. 20.

²⁸N. Centel (1984). *Ceza Hukukunda Müdafî*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 11.

²⁹T. T. Yüce (1960). Alman-Türk Ceza Muhakemeleri Usulünde Savunma Hakkı. *Adalet Dergisi*, 51, s.1017.

³⁰Hafizoğulları, 1994, **a.g.k.**, 20.

imkânlardan faydalanmasıdır. Yani bu hak, sorular sorma, itirazda bulunma, açıklamalar yapma, işlemlerde hazır bulunma ve dilekçeler verme yoluyla gerçekleştirilir³¹. Diğer yandan savunma, isnat karşısında şüpheli lehine yürütülen ve onu gerek hukuki gerekse fiili olarak koruma amacı olan bir faaliyettir³². Bu nedenle geniş anlamda savunma hakkını aslında “savunmanın hakları” biçiminde çoğul anlamak gerekir.

Savunmanın amacı kararın doğru ve adil çıkmasını sağlamaktır. Kararın doğru çıkması adaleti gerçekleştirir ki meşhur bir söyleyişle “adalet mülkün temelidir”³³. Tüm yargılama hukuku dalları bakımından savunma hakkının çok önemli olduğu rahatlıkla söylenebilir.

“İddia, ihtimallerden sadece birinin yani sanığın suçlu olduğunun ileri sürülmesidir³⁴. Savunma da öteki ihtimali yani sanığın masum olduğunu tam bir eşitlikle söyleyebilmelidir ki, sağlıklı, adil bir hüküm kurulabilsin. Savunmaya imkân tanınmazsa, iddia hüküm olur”³⁵. Dolayısıyla, davanın karşılıklı olarak bir iddia ve savunma örgüsü temeline oturduğu kabul edildiğinde her iddianın bir savunması olduğu gibi her savunmanın da bir karşı iddiası olduğunu kabul etmek gerekir. Bu yaklaşıma göre savunma hakkı, yalnızca isnat edilene değil aynı zamanda iddia sahibine de tanınan bir haktır³⁶. Savunma hakkı, herkesin mahkeme önünde kendini savunabilmesi için sahip olduğu ve hüküm verilmeden önce ileri sürebildiği bir haktır³⁷. Tekrar vurgulamak gerekirse, öğretinin kabul ettiği üzere savunma hakkına saygı ilkesi sadece ceza hukukunda değil yargılama hukukunun her alanında var olan bir ilkedir³⁸.

Öte yandan, her ne kadar temel tanım bu şekilde olsa da savunma hakkının tanımı ceza yargılama hukuku, medeni usul hukuku, hatta bazı kaynaklarda disiplin hukuku bakımından ayrı ayrı yapılmıştır³⁹. Buna göre ceza yargılamasında savunma hakkı, ceza davasında sanığın savunmasını etkili bir biçimde gerçekleştirebilmesi için kendisine tanınan hak ve

³¹Zafer, 2013, **a.g.k.**, 510.

³²Centel, 1984, **a.g.k.**, 192.

³³Demirbaş, 1999, **a.g.k.**, 193.

³⁴Zafer, 2013, **a.g.k.**, 516.

³⁵F. Erem (1984). Savunma Hakkının Kökeni. *Ankara Barosu Dergisi*, 5, s. 691.

³⁶Hafizoğulları, 1994, **a.g.k.**, 21.

³⁷Paris Librairie (1951). *Petit Dictionnaire de Droit*. Paris, s. 416.

³⁸L. Cadiet (2004). *Dictionnaire De La Justice*. Paris : Presse Universitaire de France, s. 364.

³⁹Petit Dictionnaire de Droit, 1951, **a.g.k.**, 416.

imkânların bütünüdür. Savunma hakkı tanınmadan yapılan bir ceza yargılamasında şüpheli, savunma hakkı ihlali nedeniyle verilen karara itiraz edebilir⁴⁰.

Medeni usul hukukunda savunma hakkı ise, ‘bir davada tarafların iddialarını ileri sürebilmeleri için sahip oldukları temel güvencelerin bütünü olarak’ tanımlanmıştır ve özellikle adil yargılanma hakkı, çelişmeli yargılama ilkesi ve savunma serbestisi ilkeleriyle doğrudan ilintilidir. Savunma hakkı tanınmadan adil yargılamanın gerçekleştiği söylenemez⁴¹. AYM bir kararında “sav ve savunma hakkı birbirini tümleyen ve birbirinden ayrılması olanaksız bir kurum niteliğiyle hak arama özgürlüğünün temelidir” demektedir⁴². Bu yüzden savunma hakkı ve hak arama özgürlüğü birbirinden bağımsız düşünülemez. Örneğin adli yargıda, davanın tarafı olan, kendisine karşı bir dava açılan kişiye mahkeme derhal dilekçeyi tebliğ etmek ve savunma imkânı tanınmak zorundadır⁴³.

Ayrıca, Yargıtay uygulaması da savunma hakkının kısıtlandığı ya da tanınmadığı durumlarda ilk derece mahkemesi kararlarının bozulması yönündedir⁴⁴.

Savunma hakkı ilk bakışta ceza hukukuna ait bir terim gibi görünmekle birlikte aslında yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı gibi tüm usul hukuku dallarını ilgilendiren, hepsinde mevcut olan bir kavramdır. Ancak ortaya çıkışının ceza hukuku ile olduğu kuşkusuzdur. Ceza yargılaması iddia, savunma ve hükümden oluşur ve bu diyalektik yargılamanın amacı hukuk devleti ilkesi doğrultusunda hakikati ortaya çıkarmaktır⁴⁵. Sav, savunma ve karar üçlüsü diyalektiğin tez, antitez ve sentezidir. Bu yüzden de savunmasız, sadece iddiaya dayalı bir karar verilmesi mümkün değildir⁴⁶. Ceza hukukunda savunma hakkının başlangıcı iddiadır⁴⁷. Savunma hakkı ilk olarak sanık/şüphelinin kendini savunabilmesi için tanınmış bir hak olup,

⁴⁰Petit Dictionnaire de Droit, 1951, **a.g.k.**, 416.

⁴¹G. Cornu (2007). *Vocabulaire Juridique*. Paris : Presse Universitaire de France, s. 275.; Petit Dictionnaire de Droit, 1951, **a.g.k.**, 417.; H. Pekcanitez, O. Atalay ve M. Özkes (2005). *Medeni Usul Hukuku*. (4. Bası). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 284.

⁴²AYM’nin 19.9.1991 tarih ve 1991/2 Esas ve 1991/30 Karar sayılı kararı.

⁴³Pekcanitez, Atalay ve Özkes, 2005, **a.g.k.**, 283.

⁴⁴Yargıtay 6. Hukuk Dairesinin 28.06.2005 tarih ve 2005/5514 Esas ve 2005/6754 Karar sayılı kararı.

⁴⁵Demirbaş, 1999, **a.g.k.**, 190.

⁴⁶Demirbaş, 1999, **a.g.k.**, 192.

⁴⁷M. Oral (1999). Mevzuatımızın Savunma Hakkı Açısından Değerlendirilmesi. *Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 614.

ilerleyen zamanlarda hukuk dallarının gelişimine paralel olarak diğer yargılama hukuku dallarında da kabul edilmiştir.

Disiplin hukukunda da her memur ve memur statüsündeki kamu görevlisi, dosyasına ulaşma, dosya hakkında bilgi alma ve bir avukat ya da başka bir meslek mensubu aracılığıyla temsil edilme hakkına sahiptir⁴⁸. Esasen, savunma hakkının kullanımı medeni usul hukukunda ve idari yargıda benzerlik gösterir⁴⁹. Bu nedenle vergi hukukunda savunma hakkından söz ederken de vergi yargısının görev alanına giren vergi davaları, vergi suç ve cezaları ile ceza yargılamasına tabi vergi suçlarının ayrı ayrı incelenmesi gerekir.

Savunma hakkı, ceza hukukunda sanığın en temel haklarından sayılır ve temelini irade özgürlüğü oluşturur. Bu kapsamda sanık savunma araçlarını ve kendi savunmasının kapsamını kendi iradesiyle özgürce belirleyebilmelidir⁵⁰. Bununla birlikte vergi hukukundaki mükellefin savunma hakkından bahsederken savunma hakkını ceza hukuku ile sınırlamak yerine, genel hukuki niteliğini ortaya koymak gereklidir. Ancak bundan sonra vergi hukukunda savunma hakkının önemi anlaşılabılır.

Savunma hakkı tekil bir ifade olarak kullanılsa da aslında pek çok hakkı kapsayan bir haktır. Örneğin, 1961 Anayasasının “Memur Teminatı” başlıklı 118. maddesinde “Memurlar ve kamu kurumu niteliğindeki meslek teşekkülleri mensupları hakkında yapılacak disiplin kovuşturmalarında, isnat olunan hususun ilgiliye açıkça ve yazılı olarak bildirilmesi, yazılı savunmasının istenmesi ve savunma için belli bir süre tanınması şarttır. Bu esaslara uyulmadıkça disiplin cezası verilemez.” hükmü yer alır. Bu maddede idare karşısında savunma hakkının kullanılabilmesi için gerekli hak ve işlemler tek tek sayılmıştır⁵¹. Bu nedenle idare karşısında savunma hakkı da tıpkı yargılama usulünde olduğu gibi pek çok hak ve yetkiyi içinde barındırır. Buradan yola çıkarak öğretide terimin “savunma hakları” biçiminde çoğul olarak kullanılması gerektiğini öne süren yazarlar vardır ancak bu çalışmada geniş kapsamlı bir başlığı ifade etmek üzere “savunma hakkı”nın tekil olarak kullanılması tercih edilmiştir.

⁴⁸Petit Dictionnaire de Droit, 1951, **a.g.k.**, 417.

⁴⁹S. Guinchard ve G. Montagnier (2010). *Lexique Des Termes Juridiques*. Paris : Dalloz, s. 282.

⁵⁰H. Zafer (2013). Savunma Hakkı ve Sınırları. Prof. Dr. Nur Centel’e Armağan. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19, s. 508.

⁵¹T. Akıllıoğlu (1983). *Yönetim Önünde Savunma Hakları*. Ankara: TODAİE Yayınları, s. 17.

Savunma hakkını ifade etmek için farklı hukuk sistemlerinde farklı terimler kullanılmaktadır⁵². Fransızca’ da savunma hakkı kavramı için savunma özgürlüğü (liberté de la défense), serbest savunma hakkı (droit de la libre défense), savunma haklarına saygı ilkesi (principe du respect des droits de la défense), dinlenilme hakkı (droit d’être entendu/droit d’audition), karşı tarafın dinlenilmesi ilkesi (principe audi alteram partem veya audi et altera pars), çelişme prensibi (principe du contradictoire), çelişmeli usul (procédure contradictoire) gibi ifadeler de kullanılmaktadır⁵³.

Savunma hakkı terim olarak duruma göre iki anlamda kullanılır. Bunlardan ilki “savunma haklarına saygı” ilkesinin⁵⁴ vurgulandığı durumlardır (Principe du respect des droits de la défense). Diğeri ise, ilkenin kapsamına giren ve ilkenin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan hakları ifade eder (droits de la défense)⁵⁵. Savunma hakkı, birçok hakkı içeren, birçok hak ile doğrudan ilişkili olan bir kavram olup hukuk devletinin temel değerlerinden biridir⁵⁶. Dolayısıyla savunma hakkına geçmeden önce bu hakkın hukuk devletinde doğrudan ilişkili olduğu hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı ve hukuki dinlenilme hakkını incelemek yerinde olacaktır.

Savunma hakkının hukuk devletinde doğrudan ilintili olduğu hakların başında hak arama özgürlüğü gelir. Hak arama özgürlüğü, kişilerin bir hakkı ihlal edildiği takdirde bunun telafisi için başvurabileceği yolları ve buna başvurup başvurmama özgürlüğünü ifade eder⁵⁷. Hak aramak, hukuk düzeninde kişiler bakımından bozulan çıkar dengesinin eski hale getirilmesinin ya da telafi edilmesinin istenmesidir⁵⁸. Modern hukuk sistemlerinde ihkak-ı hak yasağı olduğu için hak arama özgürlüğü gerekli ve önemlidir. Hak arama özgürlüğü geniş

⁵²Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 17.

⁵³M. D. Stassinopoulos (1976). *Le droit de la défense devant les autorités administratives*. Paris : LGDJ, s. 49’den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 17.; G. Isaac (1968). *La procédure administrative non contentieuse*. Paris : LGDJ, s. 386’den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 17.; B. Jeanneau (1954). *Les principes généraux du droit dans la jurisprudence administrative*. Paris : Sirey, s. 78’den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 17.

⁵⁴C. Erkut (1996). *Hukuka Uygunluk Bloku (İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi)*. İstanbul: Kavram Yayınları, s. 21.

⁵⁵J.P. Chaudet (1967). *Les Principes Généraux de la Procédure Administrative Contentieuse*. Paris : LGDJ, s. 380’den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 59.

⁵⁶Zafer, 2013, **a.g.k.**, 510.

⁵⁷A. Mumcu ve E. Küzeci (2007). *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 255.

⁵⁸Aslangül, 1988, **a.g.k.**, 24.

anlamda tüm hakları, özgürlükleri ve menfaatleri kapsar⁵⁹. Yani, bu özgürlük bütün hak ve özgürlüklerin hem güvencesi hem yaptırımıdır⁶⁰. Zaten hak, kavram olarak hakkın aranması özgürlüğünü de içinde barındırır⁶¹; aksi halde haktan söz etmek mümkün olmaz⁶². Hak arama özgürlüğü hukuk düzenince tanınan hakların önkoşulu ve aynı zamanda güvencesi olarak nitelendirilir⁶³. Bir diğer deyişle, hak arama özgürlüğü diğer hak ve özgürlüklerin koruyucusudur; bu hak sayesinde diğer hak ve özgürlükler hayata geçirilebilir⁶⁴.

1982 Anayasası 36. maddesinin başlığı “Hak arama hürriyetidir”. Bu madde uyarınca “Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir”. Görüldüğü üzere, hak arama özgürlüğü Anayasa 36. maddenin başlığıdır ancak madde içerisinde düzenlenirken “yargı mercileri önünde” şeklinde ifade edilmiştir. Her ne kadar düzenleme bu şekilde olsa da aslında hak ne sadece yargı mercileri önünde kullanılır ne de iddia ve savunmayla sınırlıdır. Yasama, yürütme, yargı organlarının hepsine yapılacak olan başvurular bu özgürlüğün kapsamındadır⁶⁵. Bu nedenle aslında hak arama ile ilgili en kapsamlı madde Anayasanın 36. maddesi değil 40. maddesidir⁶⁶. Başlığı “Temel hak ve hürriyetlerin korunması” olan bu maddeye göre “Anayasa ile tanınmış hak ve hürriyetleri ihlâl edilen herkes, yetkili makama geciktirilmeden başvurma imkânının sağlanmasını isteme hakkına sahiptir. Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. Kişinin, resmî görevliler tarafından vâki haksız işlemler sonucu uğradığı zarar da kanuna göre, Devletçe tazmin edilir. Devletin sorumlu olan ilgili görevliye rücu hakkı saklıdır.” Buradaki yetkili makamlar idari, siyasi ve yargıya ait tüm

⁵⁹İ. Köküarı (2011). Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (1), s. 165.

⁶⁰T. Evren (1988). Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma. *TBB Dergisi*, 1, s. 5.

⁶¹M. Aydın (2006). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61 (3), s. 4.

⁶²Aslangül, 1988, **a.g.k.**, 21.

⁶³İ.Ö. Kaboğlu (1994). *Özgürlükler Hukuku*. İstanbul: AFA Yayınları, s. 55.

⁶⁴Köküarı, 2011, **a.g.k.**, 179.

⁶⁵Köküarı, 2011, **a.g.k.**, 166.

⁶⁶B. Tanör ve N. Yüzbaşıoğlu (2016). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*. (16. Baskı), İstanbul: Beta Yayınları, s.181.

makamları ve başvuru yollarını ifade eder⁶⁷. Bu nedenle Anayasanın 36. ve 40. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde hak arama özgürlüğü aslında yargıyla birlikte siyasi ve idari başvuru yollarını da kapsar⁶⁸. Dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün hukuki olarak kullanılabilmesi için yetkili makamlara başvuru hakkı ve başvuru yollarının tanınması gerekir⁶⁹. Anayasa sistematigine bakıldığında 36-40.maddeler arası kısmında yer alan haklar “korunma hakları” olarak adlandırılır⁷⁰. Bu hakların varlık sebebi diğer temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasıdır⁷¹. Yargıtay’ın da 29.01.2001 tarihli bir kararında⁷² ifade ettiği üzere;

“...hak arama özgürlüğü; Anayasa'nın hakların korunması ile ilgili hükümler başlığı altında ve 36. maddesinde; herkesin meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahip olduğu şekli ile yer almıştır. Bu düzenleniş biçimi itibariyle kişinin hak arama özgürlüğünün güvence altına alındığı görülmektedir. İşte bundan dolayıdır ki kişi, gerek yargı mercileri önünde ve gerekse yetkili kurum ve kuruluşlara başvurmak suretiyle kendisine zarar veren kişilere karşı, haklarının korunmasını, bunun sonucu olarak zarar veren hakkında yasal işlem yapılmasını ve bu bağlamda cezalandırılmasını isteme hak ve yetkisine sahiptir.”

Meşru vasıta ve yollardan yararlanmak hak arama özgürlüğünün bir unsurudur⁷³. Bu meşru vasıta ve yolların başında yargı yolu gelir. Hak arama özgürlüğünün kullanılabilmesi için her olay ve her aşamada yargıya başvurma yolları açık olmalıdır⁷⁴. O halde öncelikle hakkı ihlal edilen kişinin davacı olma hakkının bulunması gerekir⁷⁵. Bunun yanı sıra hak arama özgürlüğü davalı olma/taraf olma hakkını da kapsar çünkü hakkında dava açılan kişinin kendisinin suçsuz/haklı olduğunu kanıtlama imkânı olmalıdır⁷⁶. Bu özgürlüğün

⁶⁷Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 181.

⁶⁸Köküsarı, 2011, **a.g.k.**, 166; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 184-185.

⁶⁹Aydın, 2006, **a.g.k.**, 4.

⁷⁰Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 164.

⁷¹Aydın, 2006, **a.g.k.**, 33.; Anayasanın “Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” başlıklı

74. maddesi de her ne kadar farklı bir bölümde düzenlenmişse de koruma haklarından ve onun da varlık sebebi diğer hak ve menfaatlerin korunmasıdır.

⁷²Yargıtay 4.Hukuk Dairesinin 29.01.2001 tarih ve 2000/9891 Esas ve 2001/730 Karar sayılı kararı.

⁷³Aydın, 2006, **a.g.k.**, 12.

⁷⁴Evren, 1988, **a.g.k.**, 11.

⁷⁵Aydın, 2006, **a.g.k.**, 11.

⁷⁶Aydın, 2006, **a.g.k.**, 12.

gerçekleşme koşullarından bir diğeri de davaların mahkemelerce hızlı ve en az giderle görülmesidir⁷⁷.

Hak arama özgürlüğünün sağlanabilmesi için gerekli bir başka unsur ise savunma dokunulmazlığının sağlanması zorunluluğudur⁷⁸. Savunma hakkının tam olarak ve fiilen tanınması gerekir⁷⁹. Savunma hakkı tanınmadığı takdirde hak arama özgürlüğünden söz edilemez. AYM savunma hakkı ve hak arama özgürlüğü arasındaki ilişkiyi içtihatlarında detaylı olarak değerlendirmiştir. Buna göre⁸⁰;

“Anayasa’nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde herkesin geçerli araç ve yollardan faydalanarak yargı yerlerinde davacı ya da davalı kimliğiyle sav ve savunma hakkına sahip olduğu öngörülmüştür. "Sav ve savunma hakkı" birbirini tümleyen ve birbirinden ayrılması olanaksız bir kurum niteliğiyle hak arama özgürlüğünün temelidir. Yaşam hakkının karşı ögesi olmaktan ötede, bu hakka işlerlik ve anlam kazandıran önemiyle insanlık yaşamında yadsınmaz bir yeri olan hak arama özgürlüğü, toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri olmakla birlikte bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme ve haksızlığı giderme uğraşının uygar yöntemidir. Uluslararası hukuk kaynaklarında özgün yeri bulunan, hak arama özgürlüğü, değişik alanlardaki özellikleriyle İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’nin 6.-12. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu özgürlük de öbür hak ve özgürlükler gibi, ancak demokratik toplum düzeninin gereklerine uygun biçimde yasa ile ve geçici olarak sınırlanabilir. Anayasa’ya aykırı olarak, açık ya da üstü kapalı sınırlamalar, hangi yolla yapılırsa yapılsın uygun karşılanamaz; insan varlığını soyut ve somut değerleriyle koruyup geliştirmek amacıyla hukuksal olanaktan kapsamlı biçimde sağlama, bu konuda tüm yollardan yararlanma hakkını içeren hak arama özgürlüğü, hukuk devletinin başlıca ölçütlerinden, demokrasinin en çağdaş gereklerinden, vazgeçilmez koşullarından biridir. Kullanılmasını yöntem, süre ve gerekler yönünden koşullara bağlayarak düzenleme dışında kısıtlama, engelleme ve olumsuz yönde etkileme hoşgörüyle karşılanamaz ve bu doğrultudaki düzenlemeler Anayasa’yla bağdaşamaz.”

Benzer şekilde diğeri bir karara⁸¹ göre “...savunma hakkı tanınmadan yürütülen uygulamanın güven verici ve inandırıcı olması beklenemeyeceğinden, biçimsel yönden var görünmesine karşın, gerçekte ve özde savunma ve hak arama yolunu sınırlandırıp kaldıran kuralın Anayasanın 36. maddesine aykırı olduğu...” ve “...hak arama özgürlüğünün en

⁷⁷Aydın, 2006, **a.g.k.**, 29.

⁷⁸Evren, 1988, **a.g.k.**, 10.

⁷⁹Aydın, 2006, **a.g.k.**, 27.

⁸⁰AYM 19.9.1991 tarih ve 1991/2 Esas, 1991/30 Karar sayılı kararı; benzer yönde AYM 27.3.2002 tarih ve 2001/343 Esas ve 2002/41 Karar sayılı kararı ve AYM 22.2.2006 tarih ve 2006/20 Esas ve 2006/25 Karar sayılı kararı.

⁸¹AYM 19.9.1991 tarih ve 1991/2 Esas ve 1991/30 Karar sayılı kararı.

önemli iki ögesini oluşturan "iddia" ve "savunma" haklarını kısıtlayacak, bu hakların eksiksiz kullanılmasını engelleyecek yasa hükümlerinin Anayasaya, özellikle Anayasanın 31. maddesinin birinci fıkrası hükmüne aykırılığı tartışmasız kabul edilmelidir.”⁸²

Öğretideki başka bir yoruma göre, Anayasa 36. maddenin anayasanın savunma hakkını, hak arama hürriyeti kapsamında ele alması doğru değildir. Zira savunma hakkı başka herhangi bir hakkın kapsamında ele alınamayacak derece geniştir. Diğer taraftan maddede yer alan “yargı mercileri önünde” ifadesi de isabetli değildir çünkü örneğin ceza yargılamasında henüz dava aşamasına geçilmeden savunma hakkının zorunlu olduğu ve kabul edildiği durumlar vardır⁸³. Yani, savunma hakkının kapsamını sınırlama ya da onu başka bir hakkın kapsamında değerlendirme fikri kabul edilemez. Bu yoruma sahip öğretideki görüş savunma hakkının hukukun genel ilkesi niteliğini kabul etmekte ve bu doğrultuda uygulanması gerektiğini ileri sürmektedir⁸⁴.

Savunma hakkı, hak aramanın ilk başladığı yerde başlamalıdır, aksi halde kısıtlanmış olur⁸⁵. Aynı şekilde savunma hakkı, kararın kesinleştiği ana kadar olan hukuki süreç boyunca devam etmelidir⁸⁶. Dolayısıyla aslında hak arama özgürlüğünün geniş anlamda savunma hakkı ile aynı kavramı ifade ettiği söylemek yanlış olmayacaktır.

Hak arama özgürlüğü, etkili hak arama yollarıyla birlikte uygulamada işlevsel hale gelir⁸⁷. Dolayısıyla, hak arama özgürlüğünün etkinliği aynı zamanda adil yargılanma hakkı ve hukuki dinlenilme hakkının varlığına ve uygulanmasına bağlıdır⁸⁸. Bu iki hak ve her birinin savunma hakkıyla olan ilişkisi burada sırasıyla açıklanacaktır.

⁸²AYM 29.1.1980 tarih ve 1979/38 Esas ve 1980/11 Karar sayılı kararı. Benzer yönde; AYM 16.6.1992 tarih ve 1992/8 Esas ve 1992/39 Karar sayılı kararı.

⁸³Erem, 1968, **a.g.k.**, 147.

⁸⁴Stassinopoulos, 1976, **a.g.k.**, 49’den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 70.

⁸⁵Evren, 1988, **a.g.k.**, 28.

⁸⁶Evren, 1988, **a.g.k.**, 26.

⁸⁷Köküsarı, 2011, **a.g.k.**, 179.; Etkili başvuru hakkı AİHS 13. Maddede de kabul edilmiştir ve buna göre “Bu Sözleşme ’de tanınmış olan hak ve özgürlükleri ihlal edilen herkes, söz konusu ihlal resmi bir hizmetin ifası için davranan kişiler tarafından gerçekleştirilmiş olsa dahi, ulusal bir merci önünde etkili bir yola başvurma hakkına sahiptir.”

⁸⁸Köküsarı, 2011, **a.g.k.**, 169.

Adil yargılanma hakkı, aslında hak arama özgürlüğünü etkinleştiren haklardan biridir; çünkü bu hak, hak arama yoluna başvurulduktan sonra kullanılabilir⁸⁹. Adil yargılanma hakkı, kişilere idari ve adli makamlar karşısında usuli güvence tesis eden bir haklar bloğudur⁹⁰. Adil yargılanma hakkının hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olmasının sebebi yargılamanın objektif bir şekilde yapılarak adil bir karar verilmesi için güvence oluşturması ve buna dair yargılama usulü ilkelerinin belirlenmesidir. Adil yargılama ile esas olarak amaçlanan, yargılama sonunda verilecek olan hüküm değil, yargılama sürecinin adil bir şekilde yürütülmesidir. Bu nedenle aslında yargılama sonucunda çıkan kararın adil olup olmadığının ötesinde, o kararın adil olması için gerekli şartların oluşup oluşmadığı önemlidir⁹¹.

Adil yargılanma hakkı pek çok insan haklarına ilişkin uluslararası sözleşmede düzenlenmiş ve 2001 yılında yapılan değişiklikle birlikte 1982 Anayasasının 36. maddesinde yerini almıştır. Adil yargılanma hakkı çok kapsamlı bir konu olup, vergi hukukundaki uygulanma alanı bakımından bu çalışmanın 3. bölümünde detaylı olarak incelenecektir. Bu nedenle burada yalnızca adil yargılanma hakkının savunma hakkıyla olan ilişkisine kısaca değinilecektir.

Günümüzde pozitif hukukta savunma hakkı, adil yargılanma hakkının vazgeçilmez bir unsuru olarak görülmekte ve savunma hakkına yönelik bir ihlalin adil yargılanma hakkını da ihlal edeceği genel olarak kabul edilmektedir. Zira “adil yargılanma kavramı, kişinin davasını savunması için uygun ve etkili imkanlar verilerek yargılanması demektir”⁹². Türk hukuku bakımından savunma hakkı gerek 1982 Anayasası’nın 36. maddesinde hak arama özgürlüğü kapsamında gerekse Anayasa 90/5. maddesi dolayısıyla iç hukukta doğrudan uygulanma imkânı bulan⁹³ AİHS’nin 6. maddesinde “adil yargılanma” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu

⁸⁹Köküarı, 2011, **a.g.k.**, 165.

⁹⁰B. Yaltı (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayınları, s. 80.

⁹¹S. İnceoğlu (2013a). *Adil Yargılanma Hakkı, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*. İstanbul: Beta Yayınları, s. 209.

⁹²S. İnceoğlu (2013b). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanlarında Ortak ve Yargısal Hak ve İlkeler*. İstanbul: Beta Yayınları, s. 8.

⁹³TC 1982 Anayasası’nın 90. maddesi “Milletlerarası antlaşmaları uygun bulma” başlığını taşır ve maddenin 5. fıkrasına 2004 yılında yapılan bir değişiklikle “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümleri esas alınır.” ibaresi eklenmiştir. Bu sebeple AİHS de iç

nedenle AİHS 6. madde ile adil yargılanma hakkına ilişkin konulan kurallar, iç hukukta da yargı organları tarafından uyulacak asgari sınırı gösterir⁹⁴.

Her ne kadar adil yargılanma hakkı savunma hakkının bir unsuru olarak ulusal ve uluslararası belgelerde temel bir insan hakkı olarak tanınmış ise de bu yeterli değildir. Aynı zamanda bu hakkın uygulamada kullanılabilmesi için gerekli güvencelerin getirilmesi zorunludur. Zira bu hak, bireylerin otorite karşısındaki koruyucu kalkanı görevi görür ve kalkan ne kadar sağlamdırsa bireyin güvencesi de o denli sağlam olur⁹⁵.

Savunma hakkının adil yargılanma hakkıyla olan doğal ilişkisi AYM (AYM) içtihatlarında da kabul edilmiştir: “Sav ve savunma hakkının her türlü etkiden uzak kullanılması asıldır. Buna göre yargı yerlerinde, tarafların sav ve savunmalarını özgürce yapmalarının sağlanması gerekir. Anayasa'nın öngördüğü "meşru vasıta ve yollardan faydalanmak" ancak böylece gerçekleşebilir.”⁹⁶

Hukuk devletinde savunma hakkının yerinin incelenmesine geçmeden önce son olarak açıklanacak olan ve savunma hakkını doğrudan ilgilendiren hak ise dinlenilme hakkıdır. Dinlenilme hakkı Roma Hukuku'ndan gelen “Audi alter partem” (karşı tarafı da dinle”) ilkesinin modern hukuklardaki görünümüdür. Dinlenilme hakkı oldukça geniş kapsamlı bir hak olup savunma hakkıyla doğrudan ilgilidir; hatta savunma hakkının kapsamında yer aldığı söylenebilir; zira hak/menfaat sahibinin dinlenilmediği bir usulde savunma hakkından söz edilemez. Dinlenilme hakkı yine geniş kapsamlı olması sebebiyle hem idari usulde hem de yargılama usulünde mevcut olan bir haktır. Bu çalışma bakımından idare karşısında dinlenilme hakkı 2.1.4.1 başlığı altında detaylı bir şekilde inceleneceği için burada yalnızca yargılama hukuku alanına ait olan hukuki dinlenilme hakkı üzerinde durulacaktır. HMK'deki

hukukta doğrudan uygulanma alanı bulmuştur. Bununla birlikte AYM'nin bireysel başvuru üzerine verdiği kararlara bakıldığında yalnızca AİHS'ye değil, AİHM kararlarına da atıf yapıldığı ve hatta bunların ölçü norm olarak esas alındığı görülmektedir (bkz. AYM 16.06.1992 tarih ve 1992/8 Esas ve 1992/39 karar sayılı, 28.03.2002 tarih ve 2001/5 Esas ve 2002/42 Karar sayılı, 20.10.2011 tarih ve 2011/54 Esas ve 2011/142 Karar sayılı, 2.10.2013 tarih ve 2013/1718 başvuru numaralı, 20.3.2014 tarih ve 2012/1034 başvuru numaralı kararları). Bu bakımdan gerek AİHS düzenlemeleri gerekse AİHM içtihatları Türk hukukunu bağlar ve doğrudan uygulanır.

⁹⁴Oral, 1999, **a.g.k.**, 624.

⁹⁵Oral, 1999, **a.g.k.**, 624.

⁹⁶AYM 14.7.1998 tarih ve 1997/41 Esas ve 1998/47 Karar numaralı kararı.

düzenleme ve öğretideki görüşler dikkate alındığında hukuki dinlenilme hakkının, dinlenilme hakkının yargılama usulüne özgülenmiş hali olduğunu ifade etmek yerinde olur.

Öğretide hukuki dinlenilme hakkı “yargılamayla hukuki durumu etkilenecek kişilerin, yargılamanın bir süjesi olarak, yargılama konusunda bilgi edinmelerini, açıklamada bulunmalarını, yargılamaya etki edebilmelerini ve yargı mercilerinin bunları dikkate alıp değerlendirerek, gerekçeli şekilde karar vermesini sağlayan, sürpriz kararlar karşışmanın önüne geçen bir temel hak ve yargılama ilkesi”⁹⁷ olarak tanımlanmıştır.

Hukuki dinlenilme hakkına ilişkin HMK’nın 27. maddesi ilk fıkrasında “Davanın taraflarının, müdahillerin ve yargılamanın diğer ilgililerinin, kendi hakları ile bağlantılı olarak hukuki dinlenilme hakkına sahip” olduğunu düzenledikten sonra ikinci fıkrada hakkın içeriğini “yargılama ile ilgili olarak bilgi sahibi olunması, açıklama ve ispat hakkı, mahkemenin, açıklamaları dikkate alarak değerlendirmesi ve kararların somut ve açık olarak gerekçelendirilmesi” olarak belirtmiştir. Dolayısıyla, bu hakkın 3 temel unsuru vardır: Kişinin kendisiyle ilgili olarak yapılan yargılamaya dair bilgisinin olması, kişinin yargılama sürecine katılıp etki edebilme imkânı ve karar merciinin bunları da göz önüne alarak gerekçeli bir karar vermesi⁹⁸. Hakkın kapsamından da anlaşıldığı üzere, hukuki dinlenilme hakkı bilgi edinme ve açıklama hakkıyla doğrudan ilgilidir⁹⁹.

Yargılama başlamamışsa hukuki dinlenilme hakkından söz edilemez çünkü bu hak yargı süreci boyunca geçerlidir ve yargıya başvurma bu kapsamda değildir.¹⁰⁰ Hukuki dinlenilme hakkı yargısal temel bir haktır¹⁰¹ ve bu nedenle yargılama hukukunun her alanı için geçerli temel bir ilke niteliğindedir¹⁰². Kişi yargılama sürecinde hukuki dinlenilme hakkını kullanmadığı takdirde adil ve dürüst bir yargılama olmaz¹⁰³. Bunun yanı sıra

⁹⁷Özekes, 2003, **a.g.k.**, 31.

⁹⁸Özekes, 2003, **a.g.k.**, 21.

⁹⁹B. Pınar (2014). Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukuki Dinlenilme Hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, s. 4390.

¹⁰⁰Özekes, 2003, **a.g.k.**, 52.

¹⁰¹Özekes, 2003, **a.g.k.**, 60.

¹⁰²Özekes, 2003, **a.g.k.**, 24.

¹⁰³Özekes, 2003, **a.g.k.**, 23.

hukukun genel ilkelerinden biri olan¹⁰⁴ bu hak aynı zamanda hukuk devletinin şartlarından birisidir¹⁰⁵.

Hukuki dinlenilme hakkı tanındığı zaman kişilerin adil yargılamaya dair inancı ve dolayısıyla hukuka olan güveni artar, çünkü bu halde kişinin yargılamaya katılarak kendince yargılamayı etkileme imkânı olur¹⁰⁶. Yargılamanın amacı tarafların karşılıklı iddia ve savunmalarını dinleyerek dengeli, hakkaniyetli bir hüküm vermek olduğu için hukuki dinlenilme hakkı yargılamanın çok önemli bir ilkesidir¹⁰⁷.

Hukuki dinlenilme hakkının anayasal temeli ise Anayasa'nın 36. maddesidir. Bu maddede yer alan adil yargılanma hakkı hukuki dinlenilme hakkını kapsayan daha geniş bir haktır ve hukuki dinlenilme hakkı adil yargılamanın mutlak bir unsurudur¹⁰⁸. Zira hukuki dinlenilme hakkı olmadan sağlıklı ve etkin, dolayısıyla adil bir yargılama gerçekleştirilemez¹⁰⁹. Anayasa m. 36'da öngörülen karşılıklı iddia ve savunma hakkı ise hukuki dinlenilme hakkıyla doğrudan bağlantılıdır¹¹⁰ çünkü hukuki dinlenilme hakkı tanınmadan yani karşılıklı olarak iddia ve savunmalar dinlenmeden gerçeğe ulaşamaz¹¹¹.

Hukuki dinlenilme hakkı adil yargılama hakkının temel bir unsuru ve savunma hakkının ayrılmaz bir parçasıdır¹¹². Öyle ki Yargıtay içtihatlarında hukuki dinlenilme hakkı çoğu zaman savunma hakkı ile aynı anlamda kullanılmıştır¹¹³. Buna ilişkin bir kararda Yargıtay'ın görüşü¹¹⁴;

¹⁰⁴Özekes, 2003, **a.g.k.**, 62.

¹⁰⁵Özekes, 2003, **a.g.k.**, 26.

¹⁰⁶Özekes, 2003, **a.g.k.**, 24.

¹⁰⁷Özekes, 2003, **a.g.k.**, 27.

¹⁰⁸Özekes, 2003, **a.g.k.**, 30.

¹⁰⁹Özekes, 2003, **a.g.k.**, 54.

¹¹⁰Özekes, 2003, **a.g.k.**, 30.

¹¹¹Özekes, 2003, **a.g.k.**, 23.

¹¹²Özekes, 2003, **a.g.k.**, 62.

¹¹³“Savunma hakkı Anayasa ile güvence altına alınmış olup HUMK 73'te de belirtildiği gibi...” Yargıtay 2. Hukuk Dairesinin 7.7.1994 tarih ve 1994/6788 Esas ve 1994/7024 Karar sayılı kararı; “Bu hal davalının savunma hakkını kısıtlayan önemli bir usul hatasıdır. Davalı kanuna uygun biçimde davet edilmeden işin esasına girilerek hüküm verilmesi usul ve yasaya aykırıdır.” Yargıtay 2. Hukuk Dairesinin 8.2.2000 tarih ve 2000/13878 Esas ve 2000/1378 Karar sayılı kararı.

¹¹⁴Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 13.06.2017 tarih ve 2017/12036 Esas ve 2017/8942 Karar sayılı kararı.

“Hukuki dinlenilme hakkına gelince, mahkeme iki tarafa eşit şekilde hukuki dinlenilme hakkı tanıyarak hükmünü vermelidir. Taraflara hukuki dinlenilme hakkı verilmesi anayasal bir haktır. Anayasamızın 36. maddesine göre teminat altına alınan iddia ve savunma hakkı ile adil yargılanma hakkı, hukuki dinlenilme hakkını da içermektedir. Yine AİHS’de de hukuki dinlenilme hakkı, adil yargılanma hakkı içinde teminat altına alınmıştır. Bu hakka, tarafın hâkime meramını anlatma hakkı ya da iddia ve savunma hakkı denilmektedir. Ancak hukuki dinlenilme hakkı bu ifadeleri de kapsayan daha geniş bir kavramdır.” şeklinde olmuştur.

Hukuk devletinin mutlak unsurlarından biri olarak savunma hakkının hukuki niteliğini şüphesiz öncelikle bu ilke ışığında incelemek gerekir (1.1.). Bununla birlikte savunma hakkının hukukun genel ilkelerinden biri olup olmadığını tartışmak (1.2.), bu hakkın varlığını şüpheye yer bırakmayacak şekilde ortaya koymak bakımından önemlidir. Haklar sınıflandırmasında ise savunma hakkı temel bir insan hakkı olmanın yanı sıra (1.3.), hem bir anayasal hak (1.4.) hem de vergi hukuku bakımından bir mükellef hakkı (1.5.) olarak nitelendirilir.

1.1 Hukuk Devletinde Savunma Hakkının Yeri

Savunma hakkının hukuk devletindeki yerini çözümlmeden önce hukuk devleti ilkesini genel hatlarıyla açıklamak yerinde olacaktır.

Hukuk devleti özünde siyasal iktidarın sınırlandırılmasıyla ortaya çıkmış, bunun yanı sıra kişi hak ve özgürlüklerinin kabulü ve demokrasiyle gelişmiş, temelde devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarıyla bağlı olduğu ve temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı bir sistemdir¹¹⁵. Hukuk devleti şüphesiz çok geniş ve kapsamlı bir konudur. Bu çalışma bakımından hukuk devletinin önemi vergi hukuku kapsamında ve savunma hakkıyla kesiştiği noktalarda ortaya çıkar. Vergi hukukunda hukuk devleti ilkesinin uygulama alanı oldukça geniştir çünkü vergilendirme yetkisiyle devlet kişilerin hak ve özgürlüklerine müdahale eder¹¹⁶. Ancak bu çalışmanın konusu vergi hukukunda savunma hakkıyla sınırlı olduğundan, her ne kadar hukuk devleti hakkında genel bilgilere yer verilse de esas olarak vergi hukukunda savunma hakkının hukuk devletiyle olan ilişkisi incelenecektir.

¹¹⁵N. Çağan (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, s. 144.

¹¹⁶Çağan, 1982, **a.g.k.**, 144.

Hukuk devletini tanımlamak, sınırlarını çizmek ve açıklamak bakımından en uygun hukuk dallarından biri vergi hukukudur. Zira vergi hukukunda hem kuralların konulması hem de uygulanması aşamasında hem yasama organının hem de yürütme organının yetkileri sınırlandırılmaktadır¹¹⁷. Hukuk devletiyle ilgili olarak öğretide ve içtihatlarda pek çok tanım yapılmıştır. Bu tanımların çoğu birbiriyle benzerlik gösterir. Burada AYM'nin tanımlarına yer verilecektir¹¹⁸:

“Hukuk devleti; her işlem ve eyleminin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukukun üstün kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık, olan yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleriyle Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir.”

Görüldüğü üzere bu tanımda AYM hukuk devletinin unsurlarından pek çoğunu sıralamıştır. Bir başka tanımda ise bu unsurlara ek olarak başka hususlar da vurgulanmıştır¹¹⁹:

“Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir. Kanunların kamu yararının sağlanması amacına yönelik olması, genel, objektif, adil kurallar içermesi ve hakkaniyet ölçütlerini gözetmesi hukuk devleti olmanın gereğidir. Bu nedenle kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması gerekir.”

AYM kuruluşundan bu yana bu ilkeye çok önem vermiş ve sık sık ölçü norm olarak başvurmuştur¹²⁰. Hukuk devleti, hukuka dayanan, hukukla var olan, hukukun üstünlüğünün ve bağlayıcılığının geçerli olduğu devlet yönetimini ifade eder¹²¹. Hukuk devletinde hukuka uymak sadece bireyler için değil devletin kendisi için de zorunludur¹²². Bu ilkenin egemen olduğu bir sistemde devletin kendisi de fiil ve işlemleriyle hukuk kurallarına bağlıdır¹²³.

¹¹⁷Çağan, 1982, **a.g.k.**, 145.

¹¹⁸AYM 2.6.1989 tarih ve 1988/36 Esas ve 1989/24 Karar sayılı kararı.

¹¹⁹AYM 14.3.2019 tarih ve 2019/3 Esas ve 2019/12 Karar sayılı kararı.

¹²⁰Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 109.

¹²¹Erdoğan, 1999, **a.g.k.**, 83.

¹²²Erdoğan, 1999, **a.g.k.**, 84.; C. Ayaydın (2008). *İdare Hukukuna Giriş (I)*. İstanbul: Yenilik Basımevi, s. 54.

¹²³Atay, 2014, **a.g.k.**, 140.; Zabunoğlu, 2012, **a.g.k.**, 86.

Demokrasi, hukuk devletinin bir gereği olup, demokratik ülkelerde idare hukukla bağlıdır. Diğer bir deyişle, idare ülkede yürürlükte olan hukuk düzeni çerçevesinde ve ona uygun olarak görevini ifa eder¹²⁴.

1982 Anayasası'nın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin bir hukuk devleti olduğu düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra 5. maddede “Devletin amaç ve görevleri” arasında hukuk devletiyle bağdaşmayacak engellerin kaldırılması sayılmıştır. Daha sonra gelen 6-11. maddeler arasında da hukuk devletinin unsurları ve destekleyicileri olan egemenlik, yasama yetkisi, yürütme yetkisi, yargı yetkisi, eşitlik ilkesi ve normlar hiyerarşisini öngören anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı esasları düzenlenmiştir.

Ancak hukuk devletinin unsurlarına ve savunma hakkıyla olan ilişkisine geçmeden önce tarihsel temellerine bakmak faydalı olacaktır. Zira hukuk devletinin bugün uluslararası alanda kazandığı anlam kadar tarihsel temelleri de savunma hakkıyla doğrudan ilgilidir. Hukuk devletinin tarihsel temelleri batı hukukuna dayanır ve aslında anayasacılık hareketleriyle hukuk devletini kurma çabası paralellik gösterir¹²⁵. Anayasacılık hareketleriyle vergi hukukunun da paralel olduğu göz önünde bulundurulursa, hukuk devletinin ortaya çıkmasında vergi hukukunun önemi ve *vice-versa* vergi hukuku için hukuk devletinin önemi anlaşılabacaktır.

Gerek Kara Avrupası'nda gerekse Anglo-Saxon hukukunda hukuk devleti farklı olaylar sonucunda ve farklı isimlerle ortaya çıkmış ve kavramlar ve düşünceler birbirini etkilemiştir. Almanya'da “Rechtsstaat”, Fransa'da “Etat de Droit” ve Anglo-Sakson Hukukunda “Rule of Law” ilkeleriyle ortaya konan hukuk devleti, her devlette farklı siyasi gelişmelerin ve düşünürlerin etkisiyle doğmuştur ve ortaya çıktığı dönemde farklı anlamlar kazanmıştır. Bununla birlikte terimler arasında anlam ve işlev bakımından (özellikle günümüzde) mühim bir fark bulunduğunu söylemek güçtür¹²⁶.

“Rechtsstaat” Almanya'da polis devletine tepki olarak ortaya çıkarken, Fransa'da “Etat de Droit” Fransız Devriminin bir sonucudur. 19. Yüzyılın başında Almanya'da ortaya çıkan Rechtsstaat, Almanca hukuk devleti anlamına gelir ve “yönetilenlere hukuk güvenliği

¹²⁴Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 24.

¹²⁵Soysal, 2011, **a.g.k.**, 241.

¹²⁶Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 107.

sağlayan devlet düzeni” olarak tanımlanmıştır¹²⁷. Bunun anlamı da yasama ve yürütme organının gücünün sınırlandırılması ve kayıt altına alınmasıdır¹²⁸. Alman hukuk sisteminin hukuk devletinde öncelikle iktidarı sınırlandıran ardından da Kelsen’le birlikte normlar hiyerarşisini kuran bir yapı görülür¹²⁹. Kelsen’e göre hukuk devleti kamu kudretinin sınırlarının belirlendiği normların hiyerarşik bir yapıda olduğu devlettir. Bu tanım daha çok hukuk devletinin şekli yapısını ifade eder¹³⁰. Hukuk devleti ilk ortaya çıktığında biçimsel olarak anlaşılmış ve hukuk rejimine tabi olan devlet olarak görülmüştür¹³¹. Maddi anlamda hukuk devleti ise ileride detaylı olarak incelenecek olan hukuk devletinin unsurlarını içerir.

Fransa’da Etat de Droit da, özellikle Üçüncü Cumhuriyet Döneminde Rechtsstaat’ın etkilerini taşır ancak Fransa’da bu terime esas alınan kavram vatandaş haklarıdır. Fransız Devriminin sonunda ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Bildirgesi’nde (İVHB) esas olarak insanın doğuştan sahip olduğu, doğal, vazgeçilmez ve kutsal hakları yer alır. İVHB’de yasaların temelini Fransız ulusunun oluşturduğu kabul edilir. Aslında bildirge evrensel bir kapsama sahiptir¹³². İVHB ilan edilirken hem evrenselliği hedeflemiş hem de insan haklarını tüm iktidarlara dayatan bir metin olmuştur¹³³. Bildirge Anayasanın üzerinde kabul edilir, hatta bildirgedeki haklar Anayasa ile güvence altına alınmıştır¹³⁴.

Rechtsstaat/ Etat de Droit normlar hiyerarşisine dayanırken (bunu denetleyecek mekanizmalar da bu kapsamdadır), Rule of Law’da yasanın üstün ve mutlak otoritesi asıldır. Rule of Law’ın kökleri, Büyük Britanya’nın siyasal ve anayasal tarihinde ve hukuk geleneğinde bulunur. Bu terimin ABD Anayasası üzerinde de belirgin bir yapısal etkisi vardır. İngiliz hukuk devleti anlayışında hukukun üstünlüğü ile egemenliğin mutlak surette parlamentoya ait olması arasında bir ilişki vardır. Bu nedenle kanun esas hukuki

¹²⁷M. Soysal (2011). *Anayasaya Giriş*. Ankara: İmge kitabevi, s. 238.

¹²⁸Soysal, 2011, **a.g.k.**, 238.

¹²⁹Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 393.

¹³⁰Atay, 2014, **a.g.k.**, 103.

¹³¹Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 395.

¹³²Bu bildirge 1948 yılında Birleşmiş Milletler tarafından kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Bildirgesine temel oluşturmuştur.

¹³³Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 31.

¹³⁴Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 15.

düzenlemedir¹³⁵. Ancak yasanın da genellik, yayımlanma, geriye yürümezlik, açıklık, tutarlılık, istikrar ve öngörülebilirlik gibi bazı nitelikleri olmalı ve aynı zamanda özgürlükler mahkemeler tarafında koruma altında olmalıdır¹³⁶. Rule of Law, Anglo-sakson hukukunda gelenek ve içtihatla birlikte gelişmiştir¹³⁷. İlk ortaya çıktığı yıllarda şekli olarak farklı anlamlara sahip olsa da gerek Rechtsstaat/ Etat de Droit gerekse Rule of Law, hukukun egemen olduğu bir devleti ifade eder. Bu devlette egemen olan hukuk ise pozitif olarak yürürlükte olan ve siyasi iktidarın kendi gücüyle kendini meşrulaştırmak için koyduğu kurallar değil; hukuki güvenliği sağlayan ve evrensel çağdaş standartlara uygun bir hukuk düzenidir¹³⁸.

Hukuk devletinin yaygınlaşması ve bugünkü halini alması İkinci Dünya Savaşı sonrasında başlar. İktidarı gerçek anlamda sınırlayan, temel hak ve özgürlüklerin korunmasının ön plana çıkması, Anayasa Mahkemelerinin kurulması gibi gelişmeler bu tarihe rastlar¹³⁹. Hukuk devleti 1980’li yıllardan itibaren siyasal bir kurum halini alarak modern devletlerin hepsine yayılmış ve bu tarihten sonra uluslararası bir standart haline gelmiştir; bu nedenle devletler de buna uymak zorunda kalmıştır¹⁴⁰. Yine bu tarihten itibaren hukuk devletinin yeniden şekillenmesi ve kazandığı anlam göstermiştir ki Anglo-Sakson teorisindeki Rule of Law ve Kara Avrupası’ndaki Etat de Droit artık aynı kavramı ifade etmektedir¹⁴¹ ve dolayısıyla tek bir terim olarak anlaşılmaya başlanmıştır¹⁴². İnsan haklarının uluslararası hukuka konu olmasıyla, temel hakların korunması sorunu ulusal sınırların ötesine geçmiş ve 20. yüzyılda şekli bir hukuk devleti anlayışından hukukun üstünlüğü anlayışında geçiş yapılmıştır¹⁴³. Günümüzde hukuk devleti batılı ülkeleri aşmış ve uluslarüstü (supranational) bir hukuk devleti doktrini oluşmuştur¹⁴⁴. Hukuk devletinin

¹³⁵D. Zolo (2007). The Rule of Law: A Critical Reappraisal. *The Rule of Law History, Theory and Criticism*. Dordrecht: Springer, s. 4.

¹³⁶Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 7.

¹³⁷Atay, 2014, **a.g.k.**, 102.

¹³⁸Erdoğan, 1999, **a.g.k.**, 84.

¹³⁹Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 394.

¹⁴⁰Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 7.

¹⁴¹Zolo, 2007, **a.g.k.**, 3.

¹⁴²Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 2.

¹⁴³Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 395.

¹⁴⁴Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 125.

meşruluğunun sorgulanamaz hale gelmesi onu siyasal ve toplumsal bakımdan etkin bir güce kavuşturmuştur¹⁴⁵. Öyle ki, hukuk devletinin modern kamu hukukunun kurucu kavramı olduğu ifade edilir¹⁴⁶. Bugün hukuk devleti tanımlanırken devletin, hukuka saygı temeli üzerine inşa edildiği ve hukukla sınırlandırıldığı, aynı zamanda da temel hak ve özgürlüklerin uluslarüstü anlamda tanınarak güvence altına alındığı ifade edilir¹⁴⁷. Hukuk devletinin genel geçer ve yerleşik bir kavram haline gelmesinde anayasalarda ve uluslararası metinlerde bu ilkeye yer verilmesinin katkısı çok büyüktür¹⁴⁸.

1.1.1 Hukuk devletinin unsurları

Hukuk devleti ilkesinin temelinde yer alan düşünce, devletin hukuksal bir yetkiye dayanmaksızın hareket edemeyeceğidir. Devlet iktidarının zor kullanma gücü milletin ihtiyacından doğar ve ancak milletin rızası devam ettiği sürece devam eder. Zira devletin siyasi ve hukuki olarak sınırlandırılması gereklidir. Vatandaşlar tüm özgürlüklerini devlete bırakamayacakları gibi toplumsal uzlaşmanın yitirilmesi de devletin meşruluğunu yitirmesine sebep olur¹⁴⁹. Cebir unsuru mutlaka bir hukuk kuralına dayanmalıdır, böylece devlet iktidarı aslında hukukla oluşturulmuş ve sınırlanmış bir yetkiye dönüşür¹⁵⁰. Hukuk devletinde hukuk, devletin eylemlerinde kullandığı bir araç değil aynı zamanda onu sınırlandıran bir araçtır. Dolayısıyla hukuk, hem idarenin hareket etmesine izin verir hem de onu sınırlandırır¹⁵¹. Buradaki “hukuk”, herhangi bir kurallar bütünü değil, değerlere bağlı, insan haklarına dayalı ve demokratik bir hukuktur; vatandaşlarına hukuki güven ortamı yaratacak olan gerekli kuralları ve mekanizmaları haiz bir sistemdir¹⁵². Bu yüzden hukukun tek kaynağı devlet değildir. Hukuk tek başına devlete indirgenemez¹⁵³. Hukuk devleti

¹⁴⁵Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 118.

¹⁴⁶Atay, 2014, **a.g.k.**, 105.

¹⁴⁷Atay, 2014, **a.g.k.**, 102.

¹⁴⁸Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 3.

¹⁴⁹Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 34.

¹⁵⁰Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 34.; Erdoğan, 1999, **a.g.k.**, 83.

¹⁵¹Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 11.

¹⁵²Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 108.

¹⁵³Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 47.

“herhangi bir hukukun devleti değildir”; temelinde bir değerler ve ilkeler bütünü yatan bir hukukun devletidir¹⁵⁴.

Hukuk devletinde bir yandan hukukun kaynağı devletken diğer yandan devlet hukukun çizdiği sınırlar içinde varlığını ve görevini sürdüren bir kurumdur. Hukuk devleti niteliğini haiz bir devlette hukuk ya da kanun yalnızca kâğıt üzerinde değildir; aksine hukukun üstünlüğü ve bağlayıcılığı fikri benimsenmiş, içselleştirilmiş olarak devletin iş ve işlemlerine yansımaktadır.

Hukuk devletinin unsurlarından biri normlar hiyerarşisidir. Buna göre, altta yer alan normlar kendinden üstte yer alan normlara ve hukukun temel ilkelerine uygun olmalıdır¹⁵⁵. Bu nedenle kanun koyucu da düzenleme yaparken düzenlemenin pozitif hukukta en üstte yer alan anayasaya ve hukukun evrensel ilkelerine uygunluğunu gözetmelidir¹⁵⁶. Hukuk devletinin diğer bir unsuru erkler ayrılığı olup, bu ilkeye göre egemenlik gücü yani kamu kudreti meşru ve dengeli olarak devletin organlarına dağıtılmalıdır¹⁵⁷.

Ancak hukuk devletinin temelinde yer alan iki esas unsur vardır ki bunlar hukuki güvenlik ilkesi ve temel hak ve özgürlüklerin korunmasıdır. Başka pek çok unsuru bünyesinde barındırmakla birlikte bugün hâlâ hukuk devleti bu iki sütun üstünde durur¹⁵⁸. Savunma hakkının hukuk devleti ilkesiyle ilintisi de bu iki unsurla kurulur. Zira savunma, her şeyin ötesinde kullanılabilmesi önceden belirlenmiş kuralların ve yapılandırılmış mercilerin varlığına bağlı temel bir haktır.

Hukuk devleti, bireyin toplumda kendisi olarak özgürce var olabilmek için ihtiyacı olan hukuk ortamının yaratılmasının temel aracı olup bunun önemli gerekliliklerinden biri hukuki güvenlik ilkesidir¹⁵⁹. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin temeli ve keyfiliğin güvencesidir¹⁶⁰. Yönetilenlerin hukuki güvenliğinin sağlanmasıyla hukuk devleti var olur¹⁶¹.

¹⁵⁴Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 90.; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 108.

¹⁵⁵Atay, 2014, **a.g.k.**, 118; M. Erdoğan (1999). *Anayasal Demokrasi*. Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 96.

¹⁵⁶Atay, 2014, **a.g.k.**, 118.

¹⁵⁷Atay, 2014, **a.g.k.**, 102.

¹⁵⁸Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 100.

¹⁵⁹O. Sır (2011). *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*. Ankara: Adalet Yayınları, s. 148.

¹⁶⁰Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 398.

¹⁶¹Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 24.

Hukuk devletinde bir ülkedeki hukuk düzenine hem bireyler hem de idare uyar. Burada idare terimi geniş anlamda tüm devleti kapsar. Hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için hukuk, devlete de uygulanmalıdır¹⁶². Hukuk devletinin olduğu bir sistemde, devletin tüm organları bu ilkenin gereğine uygun hareket etmek zorundadır¹⁶³.

Bu ilkenin olduğu bir sistemde bir hukuk kuralı, kişilere eylemlerinin hukuki sonuçlarını öngörme imkânı verirken¹⁶⁴, kesinliği sağlayacak, açık, belirgin ve istikrarlı bir çerçeve çizer. Hukuki güvenlik ilkesi hukuk devletinin temel gerekliliğidir¹⁶⁵. Hukuk devletinde hukuk normları öngörülebilir olmalı ve kişiler kendi işlem ve eylemlerini gerçekleştirirken devlete güven duyabildikleri gibi devlet de tüm düzenleyici işlemlerinde bu güven duygusunu sarsacak uygulamalardan kaçınmalıdır¹⁶⁶. Aynı zamanda hukuki güvenlik ilkesi, hukukun üstünlüğünün bir görünümüdür. Sadece kanunların mevcut olması hukukun üstünlüğünün de mevcut olduğu anlamına gelmez; kavram olarak hukukun üstünlüğü, dayandığı değerler dolayısıyla kanunun üstünlüğünden çok daha koruyucu ve kapsayıcıdır¹⁶⁷.

Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesi için ilk olarak yürürlükteki hukukun bilinebilir, anlaşılabilir, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması ve sık sık keyfi olarak değiştirilmemesi gerekir¹⁶⁸. Kişiler eğer pozitif hukuk hakkında yeterli bilgiye sahip olmazsa, hakkın güvencesi ve eşitlik ilkesi sorgulanmaya başlar¹⁶⁹. Diğer yandan savunma hakkının gerçek anlamda kullanılabilmesi için de bu gereklidir. Zira bilinmeyen ya da doğru anlaşılamayan bir hukuk düzenlemesi karşısında savunma yapılması mümkün olamaz. İkinci olarak hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesi hukukun niteliğinin geliştirilmesiyle doğru orantılıdır. Hukuki metinlerin hacmi ve sayısı artarken, içerik kalitesi azaldığında devamlı uyarılama yapmak gerekir¹⁷⁰. Son olarak bireylerin pozitif hukuktaki değişikliklere karşı bir

¹⁶²Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 24.

¹⁶³M. Ö. Çebi Buğdaycı (2016). İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, s. 26.

¹⁶⁴Erdoğan, 1999, **a.g.k.**, 84.

¹⁶⁵Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 100.

¹⁶⁶Atay, 2014, **a.g.k.**, 140.

¹⁶⁷Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 108.

¹⁶⁸Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 408.; Erdoğan, 1999, **a.g.k.**, 32.

¹⁶⁹Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 101. Fransız AYM yasanın kalitesinin iyileştirilmesine içtihatlarında yer vermekte ve çok karmaşık olan yasa metinlerini bu ilkeye dayanarak kolaylıkla iptal edebilmektedir. Bkz: Décision no 2001-455 DC du 12 Janvier 2002.

¹⁷⁰Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 102.

güvence sistemine sahip olmaları gerekliliği vurgulanmalıdır; bunların başında geriye yürümezlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi ve adil yargılanma hakkı yer alır¹⁷¹. Hukuk devletinde, hukuki güvenliğin sağlanabilmesi için vatandaşların hak ve özgürlüklerinin ihlal edilmesi halinde bunu telafi etmek için başvurabilecekleri yerler ve yollar olmalıdır. Diğer bir deyişle, meşru yol ve araçlarla kişiler haklarını arayabilmelidir¹⁷². Bireylerin güvencenebilecekleri, istikrarlı ve öngörülebilir bir hukuk ortamında yaşama hakkına sahip oldukları düşüncesi, hukuk devletinin doğal bir sonucu olarak görünür¹⁷³. Bu nedenle savunma hakkı bir hukuk devletinde tanınması zorunlu haklardan biridir.

Hukuk devletinin temelinde, bireyler ve devlet arasındaki ilişkilerle ilgili bir tavır mevcuttur. Bu tavır ise devletin gücünün, bireylere tanınan haklarla sınırlandırılmış olmasıdır. Başka bir deyişle devletin amacı esasında temel hakların güvence altına alınmasıdır¹⁷⁴. Hukuk devletinin temel gayesi, temel insan hak ve özgürlüklerinin korunması¹⁷⁵ ve hukukun üstünlüğünün sağlanmasıdır. Hukukun üstünlüğü, kişilerin hak ve özgürlüklerinin idareye karşı tanınması ve korunmasına yardımcı olur¹⁷⁶. Hukuk devletinde sistem hukukun üstünlüğü (Principe de respect de la loi/rule of law) üzerine kurulmuştur¹⁷⁷. 1982 Anayasasına göre milletvekilleri ve Cumhurbaşkanı göreve başlamadan önce hukukun üstünlüğüne bağlı kalacaklarına yemin ederler (madde 81; madde 103). Hukukun üstünlüğü ilkesinde kanun, adalet ve hakkaniyete uygun, toplumsal barışı sağlamayı amaçlayan, bireyin hak ve özgürlüklerini tanıyan ve koruyan bir hukuki düzenleme olmalıdır¹⁷⁸. Anayasalarda yer alan bu ilkenin hem diğer pozitif hukuk kurallarıyla hem de içtihatlarla sürekli olarak geliştirilmesi gerekir¹⁷⁹. Temel hak ve özgürlükler gerek anayasalarda gerekse kanunlarda

¹⁷¹Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 103.; Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 408.

¹⁷²Erdoğan, 1999, **a.g.k.**, 85.

¹⁷³Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 104.

¹⁷⁴Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 51.

¹⁷⁵Erdoğan, 1999, **a.g.k.**, 84.; Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 25.

¹⁷⁶Atay, 2014, **a.g.k.**, 104.

¹⁷⁷Atay, 2014, **a.g.k.**, 103.

¹⁷⁸Atay, 2014, **a.g.k.**, 103.

¹⁷⁹G. Müftüoğlu (1994). *Hukuk Devleti*. Ankara: Saypa Yayınları, s. 8.

yer almalı ve aynı zamanda güvence altına alınmalıdır. Bu güvencelerin etkin ve sürekli olması da anayasada düzenlenecek olan sınırlandırma rejimiyle sağlanır¹⁸⁰.

Hukuk devleti ilkesi, yargıca insan haklarıyla ilgili kavramları yorumlamak, hukuk yaratmak için bir alan açar¹⁸¹. Tüm hukuk devleti tanımlarının ortak noktası, devletin üstün gücü ve zorlayıcılığına karşı bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin korunmasıdır.¹⁸² Bu, hukuk devletinin öncelikli iki unsurundan biridir¹⁸³. Gerek Anglo-sakson gerekse Kara Avrupası’nda hukuk devletinin savunucuları birey haklarının kazanılmasının siyasi sistemin meşrulaştırılmasının öncelikli kaynağı olarak görmektedir¹⁸⁴.

Günümüzde tüm liberal devletlerde, temel hukuki metinlerde yer alan bir temel haklar bütünü vardır ve bunun hukuk devletinin ikinci önemli ayağı olduğu kabul edilir. Fransız devriminin temel anlayışı da budur. Fransa’da, devrimden sonra “insanın doğal, vazgeçilmez ve kutsal hakları” Anayasanın bile üstünde sayılan resmi bir bildirgeyle tanınmıştır¹⁸⁵. 1982 Anayasası da “Devletin temel amaç ve görevleri” başlıklı 5. maddesinde temel hak ve özgürlüklerin nasıl korunacağını düzenlemiştir. Buna göre “Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır”.

Ayrıca, temel hak ve özgürlükler rejimi –ileride inceleneceği üzere- Anayasa’nın ikinci bölümde detaylı olarak düzenlemiştir. Temel hak ve özgürlüklerin anayasal güvence altına alınması hukuk devletinin başlıca gereklerinden biridir¹⁸⁶. Anayasa’daki temel haklar, ayrı ayrı konuları düzenleyen güvenceler olduğu gibi aynı zamanda insan onurunun korunmasını

¹⁸⁰Zabunoğlu, 2012, **a.g.k.**, 87-88.

¹⁸¹Kaboğlu, 1994, **a.g.k.**, 101.; İ. Ö. Kaboğlu (2010). *Anayasa Hukuku Dersleri*. İstanbul: Legal Yayınları, s. 377.

¹⁸²Atay, 2014, **a.g.k.**, 113.

¹⁸³Atay, 2014, **a.g.k.**, 118.

¹⁸⁴Zolo, 2007, **a.g.k.**, 4.

¹⁸⁵Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 104.

¹⁸⁶Soysal, 2011, **a.g.k.**, 239.

sağlayan bir değerler sistemidir¹⁸⁷. 1982 Anayasasının “Temel hak ve hürriyetlerin niteliği” başlıklı 12. maddesine göre “Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.” Yine buna paralel olarak 13. maddede temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz” şeklinde kanuna tabi tutulmuştur.

Yukarıda sayılanların dışında hukuk devletinin diğer unsurları kuvvetler ayrılığı, kanunların anayasaya uygunluğu, kanunların genelliği, idarenin hukuka bağlılığının sağlanması, idarenin yargısal denetimi, yargı bağımsızlığı ve yargıç güvencesi, eşitlik ilkesi, belirlilik ilkesi, ölçülülük ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, idarenin mali sorumluluğu, hukuksal başvuru yollarının varlığı ve hukukun genel ilkelerine saygıdır¹⁸⁸. Hukukun genel ilkeleri hukuk devletinin önemli bir unsuru olup aslında bir değerler kümesini oluşturur¹⁸⁹ ve AYM içtihatlarında bunu sıklıkla vurgulamıştır¹⁹⁰. Savunma hakkı da bu ilkeler kapsamında yer aldığı için bu konuya ilerde daha ayrıntılı olarak değinilecektir. Ancak ondan önce bu çalışma özelinde önemli olan ve hukuk devletinde savunma hakkını güçlendiren ilkelere yer verilecektir.

1.1.2 Hukuk devletinde savunma hakkını güçlendiren ilkeler

Savunma, temel ve koruyucu bir hak olması yönüyle hukuk devletinin vazgeçilmez bir unsurudur. Hukuk devletinde savunma hakkının etkin bir biçimde kullanılabilmesini sağlayan unsurlar ise, devletin hukuka uymasını sağlayan ilke ve kuralların varlığı, bunları uygulamaya geçirecek bir yargı denetimi, yargı denetiminin etkin olabilmesi için de yargı

¹⁸⁷Kaboğlu, 1994, **a.g.k.**, 101.

¹⁸⁸Soysal, 2011, **a.g.k.**, 239.; Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 25.; Günday, 2011, **a.g.k.**, 39.; Atay, 2014, **a.g.k.**, 104.

¹⁸⁹Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 109.

¹⁹⁰AYM 22.12.1964 tarih ve 1963/31 Esas ve 1964/76 Karar sayılı kararı; AYM 27.3.1986 tarih ve 1985/31 Esas ve 1986/11 Karar sayılı kararı.

bağımsızlığı ve adil yargılanma ilkesinin gerektirdiği güvencelerin sağlanmasıdır¹⁹¹. Âdil yargılanma ilkeleri, gerek savunma hakkının unsuru gerekse diğer hakların koruyucusu olması sebebiyle hukuk devletinin kişileri en çok ilgilendiren kısmıdır¹⁹². Hukuk devletinde savunma hakkını güçlendiren ilkeler ise adil yargılanma ilkelerinin yanı sıra kanuni idare ilkesi, idarenin işlem ve eylemlerinin yargı denetimine açık olması ve vergi hukuku bağlamında vergilerin kanuniliği ilkesidir. Adil yargılanma ilkeleri çalışmanın üçüncü bölümünde detaylı olarak açıklanacağı ve vergi hukuku açısından analiz edileceği için burada yalnızca yukarıda belirtilen üç ilkeye değinilecektir.

1.1.2.1 Kanuni idare ilkesi

Almanca literatürde “Rechtsstaat” olarak ortaya konulan hukuk devletinin temel özelliği şöyle ifade edilebilir: Devlet ve yönetilenler arasındaki her ilişkide ve yönetilenlerin hak ve özgürlüklerinin söz konusu olduğu durumlarda, devlet önceden konulmuş genel kurallara, normlara uymak zorundadır. Bunun en temel görünümü idareyle olan ilişkilerdedir¹⁹³.

Hukuk devletinde öncelikle idare, hukuka boyun eğmelidir. İdare tüm faaliyetlerini kanuna uygun olarak yapmalı ve idarenin keyfi işlem ve eylem yapması engellenmelidir¹⁹⁴. Yani, idare işlem ve eylemlerinin temelini ve sınırlarını oluşturan hukuk normuna uymalı ve bu da yargı tarafından denetlenerek güvence altına alınmalıdır¹⁹⁵. Demokratik hukuk devleti düzeninin benimsendiği ülkelerde idare hukukla bağlıdır ve hukuka uygun şekilde işlevini sürdürmek zorundadır¹⁹⁶. Bununla birlikte devlet içinde yürütme erki daha önceden kurulmuş bir örgütlenme içinde kalacak ve kendi hedefiyle sınırlı olacaktır¹⁹⁷. Hukuk devletinin korunabilmesi için yürütmenin hukuki olarak yasaya tabi olması vazgeçilmez bir şarttır¹⁹⁸.

¹⁹¹Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 108.

¹⁹²Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 113.

¹⁹³Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 11.

¹⁹⁴Ayaydın, 2008, **a.g.k.**, 55.

¹⁹⁵Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 7.

¹⁹⁶Ş. Gözübüyük (2014). *Yönetim Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 23.

¹⁹⁷Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 35.

¹⁹⁸Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 74.

İdare hukukunun temeli, yürütme erkinin faaliyetlerinin hukuk devleti ilkelerine uygun şekilde yürütülmesinin sağlanmasıdır¹⁹⁹. Kanuni idare ilkesine göre kamu yönetiminde yer alanların görev ve yetkilerinin mutlaka kanuni bir dayanağı olmalıdır²⁰⁰. İdare kurallarla belirlenmeyen bir şeyi yönetilenlere dayatamayacağı gibi yönetilenler de bu kurallara aykırılık halinde idari işlemin iptali için yargıya başvurabilirler²⁰¹. Hukuk devletinin temelinde yer alan idarenin kanuniliği ilkesi, ancak yargısal bir denetimle güvenceye alınır²⁰².

Türk Hukuku'nda 1982 Anayasası'nın 123. maddesinin 1. fıkrasında bu ilke açıkça düzenlenmiştir: "İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir." İdarenin özellikle de temel hak ve özgürlükleri etkileyen veya kişileri yükümlülük altına sokan işlem ve eylemlerde bulunabilmesi için buna dair kanunda açıkça öngörülen bir yetki olmalıdır²⁰³. Yine Anayasa md. 129/1'e göre "Memurlar ve diğer kamu görevlileri Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlüdürler".

Kanuni idare ilkesi, hukuk devletinin önemli bir göstergesi ve idarenin hukukla bağlı olmasının bir sonucudur²⁰⁴. Savunma hakkı da kanuni idare ilkesinin bir ölçütüdür²⁰⁵. Bir diğer görüş ise, bu ilkeyi savunma hakkının gerçekleştirilmesi için bir araç olarak nitelendirir. Buna göre savunma hakkının temeli Anayasa ve hukukun genel ilkeleridir ancak idare bunları doğrudan uygulayamayacağı için kanuni idare ilkesinden yola çıkar²⁰⁶. Her ne kadar savunma hakkının kaynağı anayasalarda yer alan hukuk devleti ilkesi ve bunun da temelinde yer alan insan onuru olsa da bu hakkın idari usulde uygulanabilmesi için daha somut bir düzenlemeye veya bir ilkeye ihtiyaç vardır. Bir başka deyişle, savunma hakkının

¹⁹⁹B. Akyılmaz (1998). Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya: *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 35.

²⁰⁰Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 27.

²⁰¹Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 11.

²⁰²Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 70.

²⁰³Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 27.

²⁰⁴Çağan, 1982, **a.g.k.**, 145.

²⁰⁵Stassinopoulos, 1976, **a.g.k.** 'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 57.

²⁰⁶Stassinopoulos, 1976, **a.g.k.** 'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 89.

tüm idari işlemlerde geçerli olarak uygulanabilmesi için bir idare hukuku ilkesine gerek duyulur. Bu da kanuni idare ilkesidir²⁰⁷.

Vergi hukukunda ise bu ilke, vergilerin kanuniliği ilkesinin bir sonucudur. Her ne kadar kanun koyucu hukuk devleti açısından vergilendirmeye ilişkin genel kurallar koysa da bu yeterli olmaz. Kanuni idare ilkesi, tarh, tahsil gibi bireysel ve sübjektif nitelikli işlemlerin genel ve objektif nitelikli vergi kanunlarına ve diğer düzenlemelere uygun olarak yapılmasını gerektirir. Anayasa’da vergilendirmenin zorunlu olarak kanunla düzenlenmesi öngörülmüştür. Vergilerin kanuniliği ise sadece maddi vergi hukukuna ilişkin düzenlemeleri değil, şekli vergi hukuku kurallarını da içerir²⁰⁸. Kanuni idare ilkesinin en çok anlam kazandığı hukuk dalı vergi hukukudur çünkü kanuni düzenlemelerin en yoğun ve kapsamlı olduğu alan vergi hukukudur²⁰⁹. Yine bu ilkeye göre, vergilendirme yetkisinin yasama organından yürütme organına devredilebilmesi için Anayasa’da açıkça öngörülmüş ve sınırlarının çizilmiş olması gereklidir²¹⁰ ki bu da Anayasa md. 73/4’te düzenlenmiştir. Vergi hukukunda kanuni idare ilkesi, idareye Anayasa’ya uygun şekilde kanunla ve diğer düzenleyici işlemlerle yetki verilmesi halinde, idarenin de bunlara uygun davranmasını gerektirir. Diğer yandan sübjektif, bireysel işlemler bakımından vergi idaresinin çoğu zaman takdir yetkisi yoktur; kanundaki şartlar ve vergiyi doğuran olay meydana geldiği takdirde verginin tarh ve tahsilini yapmak zorundadır²¹¹.

1.1.2.2 İdarenin işlemlerinin yargı denetimine açık olması

Hukuk devletinde yürürlükteki hukuk kuralları açıkça bilinir ve kurallara uyulması yine hukuki yaptırımlarla güvence altına alınır. Bir hukuk devletinde, devletin tüm eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması gerekir²¹² ve bu nedenle hukuk devleti ilkesinin hâkim olduğu bir düzende hiçbir hukuki işlem yargı denetimi dışında bırakılamaz²¹³.

²⁰⁷H. G. König (1959). *Der Grundsatz des rechtlichen Gehors im Verwaltungsbehördlichen Verfahren*. D. Verw.-Bl, s. 190’dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 93.

²⁰⁸Çağan, 1982, **a.g.k.**, 45.

²⁰⁹Çağan, 1982, **a.g.k.**, 46.

²¹⁰Çağan, 1982, **a.g.k.**, 46.

²¹¹Çağan, 1982, **a.g.k.**, 146.

²¹²Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 110.

²¹³Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 397.

Hukukun adaleti sağlama işlevi, sosyal ilişkilere dava yoluyla müdahale etme ve zorlama gücüyle tamamlanır²¹⁴. Bu nedenle hukuk devletinde savunma hakkını güçlendiren bir diğer önemli ilke idarenin işlemlerinin yargı denetimine açık olmasıdır.

Kişinin devletle en çok karşı karşıya geldiği haller idare ile olan işlemleri olduğu için öncelikle bunların yargı denetimine tabi olması esastır²¹⁵. İdarenin hukuka uygun hareket ettiğinin denetlenebilmesi ve sebep olduğu zararlardan sorumlu tutularak bunları tazmin etmesi için de tüm idari faaliyetlerin yargı denetimine açık olması gereklidir²¹⁶. İdarenin iç işleriyle ilgili işlemlere karşı yargı yolu kapalı olursa ve eğer bu işlemlerle temel hak ve özgürlüklerin kullanımına müdahale edilebiliyorsa adaletin yerine gelmesi engellenmiş olur²¹⁷.

İdarenin işlemlerinin hukuka uygunluğu karinesi, iktidarın düzenlemelerinin ve eylemlerinin, objektif hukuka uygun ve meşru olduğunu öngörür. Oysa idarenin de bireylerden oluştuğu göz önünde alındığında çeşitli sebeplerle hukuka aykırı davranması olasıdır. Bir hukuka aykırılık halinde ilgililerin buna itiraz edebilmesi ve menfaatlerinin ihlaline karşı çıkabilmesi hem kamu vicdanının hem de hukuk devletinin bir gereğidir. Her ne kadar idari işlemler yapılmadan önce iktidarın gücü ve yetkileri karşısında bireylerin direncinden söz edilebilirse de bu direncin karşılanacağı katı koşullar nedeniyle aslında bu fiili bir direniş olmayacaktır. Bu yüzden idari işlemlerin hukukiliği ancak *a posteriori* olarak tartışılabilir²¹⁸. İdarenin hukuka bağlılığı, ancak idarenin işlem ve eylemlerine karşı yargı yoluna gidilebilmesiyle denetlenebilir ve sağlanabilir²¹⁹. İdare de tüm idare edilenler gibi hukukla bağlıdır ve hukuk devleti ilkesi uyarınca bağımsız yargı mercilerince denetlenir ve gerektiğinde yaptırıma tabi olur. Zira yalnızca bu şekilde devlet gücünün hukuki bir güce dönüşümünden söz edilir²²⁰.

²¹⁴Atay, 2014, **a.g.k.**, 113.

²¹⁵Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 110.

²¹⁶Ayaydın, 2008, **a.g.k.**, 55.; Türkiye bu konuda Fransız hukuk sisteminin de etkisiyle idari rejimi seçmiştir.

²¹⁷Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 77.

²¹⁸Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 37.

²¹⁹Soysal, 2011, **a.g.k.**, 240.

²²⁰Atay, 2014, **a.g.k.**, 112.

İdarenin işlemlerini denetleyecek yargının da sahip olması gereken bazı nitelikler vardır. Yargılamada öncelikle adil yargılama güvenceleri sunulmalıdır ki bunun için kişiye iddiasını savunma ve üçüncü kişilere dinletme imkânı verilir. Ayrıca yargıya başvuran kişi gerekçeli ve geçerli bir hüküm sonucunda bir tazmin elde eder²²¹. Örneğin, ABD Anayasası'nda 14. Değişiklikle getirilen “Due Process of Law” (Adil Yargılanma Hakkı) doğrudan hukuk devletinin bir aracı olarak değerlendirilir. Bu ilke sadece idareye bir çerçeve çizmekle kalmaz aynı zamanda pozitif hukuk için belli bir içerik öngörecektir şekilde anlaşılır²²². Bu bakımdan savunma hakkıyla doğrudan ilişkilidir.

Bağımsız yargı hukuk devletinin temel unsurlarından olsa da yalnızca idarenin işlemlerinin yargısal denetimiyle hukuk devleti ilkesi gerçekleştirilemez. İdarenin önceden belirlenen kural ve usullerle sınırlandırılması ve işlemlerini de buna göre yapması hukuk devletinin bir gereğidir²²³. Ayrıca idarenin yargısal ve yargı dışı denetimine ilişkin yol ve yöntemlerin geliştirilmesi için azami gayret gösterilmelidir²²⁴.

1.1.2.3 Vergilerin kanuniliği ilkesi

Hukuk devletinde savunma hakkını güçlendiren ilkelerden üçüncüsü ve bu çalışmanın esas konusu olan vergi hukukunda savunma hakkı bakımından önemli olan bir diğer ilke ise vergilerin kanuniliği ilkesidir. Bu ilke, verginin parlamento tarafından onaylanıp bir kanunla ve vergilendirmeye dair tüm hususları içerecek şekilde salınmasını ifade eder²²⁵. Bu ilke öncelikle vergiyi doğuran olayın kanunla düzenlenmesini gerektirir. İlkenin sonucu olarak, vergi kanunla koyulurken vergiyi toplamanın şartları da devlet tarafından kanunla belirlenir. Böylelikle kişilere hukuki güvenlik sağlanırken aynı zamanda idarenin olası bir keyfi tutumunun önüne geçilmiş olur²²⁶. Öğretide ifade edildiği üzere “Vergilerin kanuniliği ilkesi,

²²¹Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 127.

²²²Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 8.

²²³Y. Yazıcıoğlu (1998). *İdari Usul Kanunu Hazırlığı*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 6.; F. İkinçioğulları (1998). *İdari Usul Kanunu Hazırlığı*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 14.

²²⁴Atay, 2014, **a.g.k.**, 106.

²²⁵G. Güneş (2014). *Vergilerin Yasallığı İlkesi*. XII Levha Yayınları: İstanbul, s. 1.

²²⁶Çağan, 1982, **a.g.k.**, 145.

devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanması anlamını taşır”²²⁷. Bu anlamda ilke bireyler için bir güvencedir²²⁸.

Vergilendirme yetkisi devletin en temel ve vazgeçilmez yetkilerinden biri olmakla birlikte, hukuk devletinde bunun keyfi bir biçimde kullanılması engellenmeye çalışılır²²⁹. Vergide kanunilik ilkesinin ortaya çıkma sebebi budur²³⁰. AYM içtihadına göre²³¹;

“Hukuk devletin temel unsuru, bütün devlet faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygun olmasıdır. Hukuk devleti, insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir düzen kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve faaliyetlerinde hukuka ve Anayasaya uygun bir devlet olmak gerekir. Hukuk devletinde yasa koyucu organ da dahil olmak üzere, Devletin bütün organları üstünde hukukun mutlak bir egemenliğe sahip olması, yasa koyucunun faaliyetlerinde kendini her zaman Anayasa ve hukukun üstün kuralları ile bağlı tutulması gerekir. Çünkü, yasanın da üstünde yasa koyucunun bozamayacağı temel hukuk ilkeleri vardır. Yasalar, hukukun ana ilkelerine dayanmalıdır ve hukukun üstünlüğünü yansıtmalıdır.”

Vergilendirmenin devletin, birey hak ve özgürlüklerine müdahale ettiği alanlardan biri olması, vergilerin kanuniliği ilkesinin gerekçesini oluşturur²³². Diğer bir deyişle vergi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan ilgilendiren bir konu olduğu için vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılması öngörülmüştür. Anayasa’nın 13. maddesine göre temel hak ve özgürlükler ancak kanunla sınırlanabilir. Vergilendirme yetkisinin kanunla kullanılması vergilerin kanuniliği ilkesiyle ilişkilidir ve bu sayede, halkın kendi seçtiği temsilciler tarafından bu yetkinin kullanılmasıyla, temel hak ve özgürlüklere yapılacak bir sınırlama anayasal hukuk düzeni içinde gerçekleşir Aynı zamanda bu ilke normatif anlamda yasamanın yürütmeye karşı üstünlüğünü sağlar²³³. Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergisel düzenlemeler yapılırken bireyin temel hak ve özgürlükleri ihlal edilmeden veya sınırlama olacaksa anayasal ölçütlerle ve yasama organı tarafından yapılmak suretiyle hukuki güvenlik

²²⁷Çağan, 1982, **a.g.k.**, 103.

²²⁸Güneş, 2014, **a.g.k.**, 1.

²²⁹Çağan, 1982, **a.g.k.**, 145.

²³⁰Çağan, 1982, **a.g.k.**, 145.

²³¹AYM 11.10.1963 tarih ve 1963/124 Esas ve 1963/76 Karar sayılı kararı.

²³²Çağan, 1982, **a.g.k.**, 165.

²³³Çağan, 1982, **a.g.k.**, 102.

gereksinimini sağlamış olur²³⁴. AYM bu hususu içtihatlarında net bir şekilde değerlendirmiştir²³⁵:

“Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar. Anayasa'nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlama nedenlerini belirleyerek kendi içinde sınırlama olanağını tanıırken bunun Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak yasayla yapılabileceği koşulunu getirmiş, ayrıca demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacakları ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılamayacaklarını vurgulamıştır.”

Vergilendirme yalnızca kanunla yapılabilir ancak vergi kanunları da tıpkı diğer kanunlar gibi anayasaya uygun olmak zorundadır çünkü onlar da kaynağını anayasadan alır. Bu sebeple, normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan anayasa vergi hukukunun asli kaynaklarından biridir. 1982 Anayasası 73. maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmü ile vergilerin kanuniliği ilkesini düzenlemiştir. Bu hükme göre kanunlar vergi hukukunun temel kaynağıdır ancak vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca vergiye ilişkin hukuki düzenlemelerin hem şekli hem maddi anlamda kanunla yapılması gerekir²³⁶. AYM de bu ilkeye uygunluk bakımından bir kanun çıkarılmasını tek başına yeterli bulmamış, kanunun verginin temel unsurlarını da içermesi gerektiğini belirtmiştir²³⁷. Yüksek mahkemeye göre vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında bir mali yükümün mükellefi, konusu, matrahı ve oranı yasa ile belirlenmek zorundadır, bunlardan hiçbirisi idarenin takdirine bırakılamaz²³⁸:

“Mahkememizin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere, Anayasa Koyucu her çeşit mali yükümün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Mali yükümlerin, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla, yasayla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını,

²³⁴Güneş, 2014, **a.g.k.**, 47.

²³⁵AYM 7.11.1989 tarih ve 1989/6 Esas ve 1989/42 Karar sayılı kararı.

²³⁶Çağan, 1982, **a.g.k.**, 103.

²³⁷AYM 3.2.1977 tarih ve 1976/54 Esas ve 1977/8 Karar sayılı kararı; AYM 31.3.1987 tarih ve 1986/20 Esas ve 1987/9 Karar sayılı kararı.

²³⁸AYM 31.03.1987 tarih ve 1986/20 Esas ve 1987/9 Karar sayılı kararı.

hatta, temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür. Bu bakımdan mali yükümler belli başlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri kesin çizgilerle belirtilerek yasalarla düzenlenmelidir.” Burada amaç, “keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesidir”²³⁹.

Vergi hukukunda yalnızca verginin tutarına ilişkin hususların değil, usule ilişkin kuralların da kanunla düzenlenmesinin temel amacı, idarenin vergilendirmeye ilişkin tüm işlem ve eylemlerinin yasal düzenlemelere tabi tutularak²⁴⁰ yükümlüler arasında eşitliğin sağlanmasıdır²⁴¹. Vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesi ile birlikte uygulamada yürütme erki sınırlanmış, böylece idare karşısında kişisel hak ve özgürlükler güvenceye alınmıştır²⁴². Vergilerin kanuniliği ilkesi, kişilerin hak ve özgürlüklerini devlete karşı koruyabilmek için güvenlik sınırlarını çizmek bakımından önemlidir çünkü her şeyden önce bu ilke ile yürütmenin takdir yetkisi neredeyse ortadan kaldırılmıştır. Belirtmek gerekir ki idarenin takdir yetkisi vergi hukukunda uzlaşma, tecil gibi istisnai hallerde mevcuttur; onun dışında bağlı yetkidir²⁴³.

Bireyler ve devlet arasında vergi dolayısıyla kurulan ilişki sadece bir alacak-borç değil aynı zamanda bir ödev ilişkisidir. Bu nedenle vergilerin kanuniliği ilkesi sadece vergi alacağına dair hususları değil aynı zamanda vergilemeye ilişkin “ödev ve usullerin de kanunla düzenlenmesini gerektirir.” Bu ise kişilere vergiye dair güvenceler sağlar²⁴⁴.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin tarihsel çıkış noktası başlı başına halkın kendi malını mülkünü, özgürlüğünü ve hatta yaşam hakkını iktidarın keyfi vergi uygulamalarına karşı savunmasıdır. Vergilendirme başta mülkiyet hakkı olmak üzere özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, çalışma ve sözleşme özgürlüğü gibi pek çok hak ve özgürlük için sınırlandırma veya ihlal sonucu doğurabilir. Bu nedenle vergilendirme yetkisinin münhasıran yasama organına bırakılmış olması, halkın yine kendi seçtiği temsilciler aracılığı ile vergilendirilmesi anlamına geldiği için demokratik bir hukuk devletine uygun olarak vergilendirmeyi meşrulaştırmaktadır. Bir diğer deyişle, vergilerin kanuniliği ilkesinin ana

²³⁹AYM 29.3.1966 tarih ve 1965/46 Esas ve 1966/16 Karar sayılı kararı.

²⁴⁰Güneş, 2014, **a.g.k.**, 15.

²⁴¹Çağan, 1982, **a.g.k.**, 149.

²⁴²S. Kaneti vd., (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 55.; Güneş, 2014, **a.g.k.**, 47.

²⁴³Güneş, 2014, **a.g.k.**, 14.

²⁴⁴Çağan, 1982, **a.g.k.**, 101.

gerekçesi ve asıl varlık sebebi temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin olup tam da bu noktada esasen doğrudan savunma hakkıyla ilgilidir. Bununla birlikte bu ilke sadece verginin miktarını değil, vergilendirme usulüne ilişkin konuları da kapsamı dolayısıyla yalnızca verginin matrah, oran, indirim gibi unsurları değil aynı zamanda tarh, tahakkuk, tahsil usulü, zamanaşımı vb. konuların da kanunla belirlenmesi gerekir. Aksi halde kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek idari uygulamalar söz konusu olabilir²⁴⁵. Bu noktada bu ilkenin anayasal koruma altında olduğunu da vurgulamak gerekir çünkü her ne kadar vergilendirmeye ilişkin düzenleme yetkisi mutlak olarak parlamentoya ait olsa da anayasaya aykırı bir vergi kanunu çıkarılması halinde AYM denetimine konu olacaktır.

Konuya 1982 Anayasası ışığında bakıldığında, Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin 13. maddesinde, bir hak veya özgürlüğün ancak kanunla sınırlanabileceği belirtildiği ve bu sınırlamanın da Anayasaya aykırı olamayacağı düzenlendiği görülür. Verginin özünde kişi haklarına bir müdahale olduğunu tekrarlamak gerekirse, Anayasa 73. maddede düzenlenen kanunilik ilkesi, Anayasa 13. maddedeki genel ilkenin vergi bakımından özel bir görünümü olup aynı zamanda onu güçlendirici niteliktedir. Zira günümüzde devlet vergilendirme yetkisini yalnızca mali amaçla değil, düzenleyici ve önleyici vergiler eliyle ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla da kullanmaktadır²⁴⁶. Vergilerin kanuniliği ilkesinin hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmasını sağlayan işlevi²⁴⁷ savunma hakkıyla doğrudan bağlantılıdır çünkü savunma hakkı tüm hakların tüm hakların koruyucusu ve güvencesidir.

Ayrıca, vergilerin kanuniliği ilkesi anayasada yer almakla birlikte anayasal güvenceye sahip olması sonucunda, yasama organının anayasaya aykırı bir vergi kanunu çıkarması kural olarak mümkün değildir. Ancak bu ihtimal gerçekleştiği takdirde düzenleme AYM'nin denetimine tabi olacaktır. Bu noktada, itiraz yoluyla ilgililerce AYM'ye başvuru yine savunma hakkının kapsamında olacaktır. Dolayısıyla vergilerin kanuniliği ilkesinin vergi hukukunda savunma hakkını güçlendiren ilkelerden biri olduğu şüphesizdir.

²⁴⁵Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 57.

²⁴⁶M. Öncel, A. Kumrulu ve N. Çağan (2016). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 46.

²⁴⁷Güneş, 2014, **a.g.k.**, 46.; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 44.

1.2 Hukukun Genel İlkelerinden Biri Olarak Savunma Hakkı

Hukukun genel ilkeleri (“HGİ”), “Toplum hayatı içinde ortak adaleti sağlamayı amaçlayan, her alanda somut ilişkileri bütüncül bir yaklaşımla düzenleyerek birçok özel norma temel oluşturan ve soyut, genel, evrensel, sürekli, üstün, yazılı ve yazılı olmayan hukuk kuralları”²⁴⁸ olarak tanımlanır.

Hukukun genel ilkeleri temelini toplumsal ortak adalet duygusundan ve kolektif hukuk vicdanından alır²⁴⁹. Bu ilkeler toplumun vicdanının ürünüdür ve bunların kabulü mantığın bir sonucudur. Bu sebeple bu ilkelere itiraz mümkün olmadığı gibi bunların ispatı da gerekmez²⁵⁰. Aynı şekilde bu ilkeler zamana ve mekâna da bağlı değildir ve genellik, süreklilik ve üstünlük niteliklerini haizdir²⁵¹. Bu ilkeler diğer hukuk normları karşısında soyut ve üstün bir niteliğe sahiptir çünkü somut ilkeleri bütüncül ve genel bir yaklaşımla düzenler²⁵².

Her ne kadar hukukun genel ilkeleri pek çok devletin hukuk sisteminde genel kabul görmüş ve uygulanmakta olsa da niteliği öğretide tartışılmış ve çeşitli içtihatlarla ortaya konmuştur. Bu yüzden, savunma hakkının hukukun genel ilkelerinden olup olmadığını tartışmadan önce hukukun genel ilkelerinin kimlik sorununa değinmek gerekir. Ardından, bu ilkelerle ilgili diğer önemli husus olan hukukun genel ilkelerinin kaynağını araştırmak gerekir çünkü bu ilkelerin güvenilirliği buna bağlıdır. Yine, bu ilkelerle ilgili öğretide en çok tartışılan hususlardan biri hukukun genel ilkelerinin içerdiği hukuki değerdir. Bu ise bazen ilkeye bazen de ülkeye göre farklılık göstermektedir. Son olarak, hukuki güvenlik düşüncesine dayanan hukukun genel ilkelerini incelemek gerekir çünkü savunma hakkı bu kapsamda yer alır.

²⁴⁸A. Akıl (2003). Hukukun Genel İlkeleri ve Hukukun Gelişimine Etkisi. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7, s. 387.

²⁴⁹İ. Kaboğlu (1991). Hukukun genel ilkeleri ve anayasa yargısı. *Anayasa Yargısı*, s. 292.

²⁵⁰Akıl, 2003, **a.g.k.**, 418.

²⁵¹Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 292.

²⁵²Akıl, 2003, **a.g.k.**, 392.

1.2.1 Kavram olarak Hukukun Genel İlkeleri

Çağdaş hukuk sistemleri tarafından benimsenerek anayasalarda kendine yer bulan hukukun genel ilkeleri, temelinde toplumsal bir düzen içinde beraber yaşama iradesinin sonucu olarak ortaya çıkmıştır²⁵³. Bu ilkeler bir yandan ideal adalet fikrini temsil ederken diğer yandan hukukun temel niteliklerini ifade ettiği için hâkime hukukun ne şekilde yorumlanması gerektiği hususunda yol gösterir²⁵⁴.

Hukukun genel ilkeleri kavramını bir terim olarak hukuk düzenine yerleştiren kurum Fransız Danıştayıdır (Conseil D'Etat)²⁵⁵. Hukukun genel ilkeleri idari yargı içtihatları sonucunda ortaya çıkmış ve pozitif hukuk düzenine aktarılmış hukuk kurallarıdır. Bu sebeple de bu prensipler özgün birer hukuk kaynağıdır²⁵⁶. Günümüzde hukukun genel ilkelerinin özerk bir hukuk kaynağı olarak varlığı tartışmasızdır²⁵⁷. Hukukun genel ilkelerinin pozitif hukuka aktarılması ise kanunun ya da yürürlükteki diğer normların, olması gereken hukuka da aykırı olmadığı, aksine onu gerçekleştirmeye çalıştığının bir göstergesidir. Nitekim, hukuk her daim gelişmekte olan bir kavramdır ancak bu gelişme eğer insanlık için yararlı bir hedefe yönelikse değer kazanır²⁵⁸.

Hukukun genel ilkelerini keşfedecek ve uygulayacak olan merciler mahkemelerdir²⁵⁹. Kamu hukuku yargıcına göre hukukun genel ilkeleri, bir yandan temel birer hukuk kaynağıyken diğer yandan hukuk kurallarının yorumunda kullanılan temel bir yöntemdir. Hakim, şüphesiz ki hukukun genel ilkeleri ile hukuk yaratmaktadır çünkü burada aslında yargıcın yerine getirdiği işlev “türetme” değil “keşfetme”dir²⁶⁰. Bu yüzden savunma hakkının hukukun genel ilkelerinden olup olmadığı tartışılırken yüksek mahkeme içtihatlarına bakmak yerinde olur.

²⁵³Erkut, 1996, **a.g.k.**, 17.

²⁵⁴Erkut, 1996, **a.g.k.**, 19.

²⁵⁵Erkut, 1996, **a.g.k.**, 19.

²⁵⁶G. Vedel (1989). La Place de la Déclaration de 1789 dans Le Bloc de Constitutionnalité. *La Déclaration de Droits de l'homme et la Jurisprudence*. Paris: PUF, s.51.

²⁵⁷Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 296.

²⁵⁸Akıl, 2003, **a.g.k.**, 391.

²⁵⁹Akıl, 2003, **a.g.k.**, 402.

²⁶⁰G. Vedel, P. Devolve (1988). *Droit Administratif*. Paris: PUF, s. 393.

Savunma haklarına saygı prensibinin Fransız Danıştayı'na hukukun genel ilkeleri olarak kabul edilmesi ilk olarak Ledochowski kararı ile olmuştur²⁶¹. Fransa'da 1831 tarihinde çıkan bir kanun sadece “general” rütbesindeki subayların açığa alınmaları durumunda savunma haklarını düzenlemiştir. Fakat mahkeme bunu genelleştirerek tüm subaylar için uygulamıştır. Bu uygulamanın olayda öngörülen koşulu, ilgilinin görevden alınması için yönetimin cezalandırma niyetinin olmasıdır²⁶². Bunu yaparken idare hâkimi, hukukun genel ilkeleri yararına normun kapsamını genişletmiştir²⁶³. Bu kararla mahkeme savunma hakkını garanti altına alan hükmü genelleştirmek suretiyle uygulamış ve “savunma haklarına saygı” ilkesini oluşturmuştur. Her ne kadar bu karar vergi hukukuna değil askeri disiplin hukukuna ilişkin olsa da kararı veren mahkeme böyle bir ayırım yapmamıştır. Ayrıca, bu emsal karar savunma haklarının korunmasının hukukun genel ilkelerinden biri olarak idare yargısı tarafından kabul edilmesi bakımından önemlidir.

Fransız Danıştayının savunma hakları bakımından ilginç bir diğer içtihadı da 17 Haziran 1936 tarihli Gauthier kararıdır. Bu karara konu olayda bir disiplin yaptırımı uygulanmış ama yaptırım uygulanan taraf idareden savunma hakkı talep etmediği gibi kanunda da buna ilişkin açık bir kural bulunmamaktadır. Buna rağmen yüksek mahkeme bir disiplin yaptırımı varsa savunma hakkının kendiliğinden uygulanacağını belirtmiştir. Savunma hakkının hukukun genel ilkelerinden biri olarak kabul edildiği bir diğer emsal karar ise Dame Veuve Trompier kararıdır²⁶⁴. Bu karar önemlidir çünkü burada bir kamu görevlisi için savunma hakkı uygulanması gereği -konu disiplin hukuku olmamasına rağmen- vurgulanmış, ilgilinin karardan önce savunmasının alınmamış olması iptal sebebi sayılmış ve savunma hakkının hukukun genel ilkesi olduğu belirtilmiştir.

Savunma haklarına saygı prensibinin hukukun genel ilkelerinden biri olduğunun daha netleştiği ve hatta ileri bir boyut kazandığı bir diğer karar ise Fransız Danıştayının Aramu kararıdır²⁶⁵. Fransız Danıştayını başta Aramu kararı olmak üzere pek çok kararında savunma

²⁶¹Fransız Danıştayının 19.06.1903 tarihli Colonel Ledochowski kararı.

²⁶²Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 140.

²⁶³Erkut, 1996, **a.g.k.**, 33.

²⁶⁴Fransız Danıştayının 5.5.1944 tarihli Dame Veuve Trompier Kararı.

²⁶⁵Fransız Danıştayının 26.10.1945 tarihli Sieur Aramu Kararı. Aramu kararı (Arrêt Aramu), Fransız Danıştayı tarafından savunma hakkının hukukun genel ilkelerinden biri olduğunun kabul edildiği temel içtihatır. Benzer bir diğer karar için bkz: Fransız Danıştayının 5 Mayıs 1944 tarihli Dame Veuve Trompier-Gravier kararı.

hakkının hukukun genel ilkelerinden olduğunu ve savunma hakkı hukuki bir metin ile düzenlenmemiş olsa dahi bunun davaya uygulanabileceğini kabul etmiştir. Söz konusu kararda komiser Bay Aramu bir kararnameyle görevinden azledilmiş ancak buna sebep olan olaylara dair kendisine bir açıklama yapılmadığı gibi herhangi bir şekilde kendini savunabileceği bir imkân da tanınmamıştır. Buna ilişkin olarak açılan davada yüksek mahkeme bu kararnameyi iptal etmiş, gerekçe olarak da Komiser Aramu'nun savunmasını gerektiği şekilde sunabileceği bir imkân bulunmamasını göstermiştir. Bu kararın önemi, yüksek mahkemenin savunma haklarına saygı prensibinin hukukun genel ilkesi olduğunu ve "ilk kez pozitif hukukta buna dair bir düzenleme olmadan, bir metne atıfta bulunmadan da" uygulanabileceğini kabul etmesidir²⁶⁶. Bu, gerek hukukun genel ilkelerinin kabulü ve etkisi gerekse savunma hakkı bakımından önemlidir çünkü bu karardan sonra hem Fransız Danıştay hem Conseil Constitutionnel hukukun genel ilkelerini, ayrıca bir düzenleme olmaksızın Anayasa'nın başlangıç bölümüne atıf yaparak temellendirmiştir²⁶⁷.

Fransız hukuk sisteminde idare hukuku kodifiye edilmemiştir. Diğer yandan kamu hukuku meseleleri için yargıcın özel hukuk kurallarına başvurması da mümkün değildir. Bu yüzden yargıcın, önüne gelen olaylarda hukukun genel ilkelerini ortaya koyması ve sonrasında bu ilkelere başvurması bir zorunluluk olmuştur. Bununla birlikte, her ne kadar Fransız idari yargıcı hukukun genel ilkelerini tam bir yorum serbestisiyle oluşturmuş ve hukuk düzenine aktarmışsa da hukuk sisteminin ana felsefesine ve idare hukukunun genel esaslarına bağlı kalmıştır²⁶⁸.

Türk hukukunda ise hukukun genel ilkelerinin uygulanması Fransız hukukundan biraz daha farklı olmuştur. Ancak Türk anayasa ve idare hukukunun temelini Fransız idare hukukunun oluşturduğu²⁶⁹ göz önünde bulundurulduğunda tamamen bağımsız bir gelişimden bahsedilemez. Türk AYM 1964 yılında verdiği bir kararda "Devletimiz, Anayasa'nın 2'nci maddesinde ifade edildiği gibi, bir hukuk devletidir. Kanunlarımızın, Anayasa'nın açık

²⁶⁶P. Lachaume vd. (2010). *Droit Administratif Les Grandes Décisions de la Jurisprudence*. Paris: Presse Universitaire de France, s. 125.

²⁶⁷Lachaume, 2010, **a.g.k.**, 147.

²⁶⁸Erkut, 1996, **a.g.k.**, 29.

²⁶⁹K. Gözler (2009). *İdare Hukuku*. Bursa: Ekin, s. 9. Türk idare hukuku sistem olarak Kara Avrupası sistemini benimsemiştir ve Kara Avrupası sistemi ilk önce Fransa'da geliştiği için Fransız sistemi olarak adlandırılmaktadır.

hükümlerinden önce hukukun, bilinen ve bütün uygar memleketlerde kabul edilen prensiplerine uygun olması şarttır.” şeklindeki ifadesiyle bu prensiplerin varlığını ve geçerliliğini Türk Hukuku için de kabul etmiştir²⁷⁰. Yine benzer şekilde AYM başka bir kararında²⁷¹:

“Hukukun ana prensiplerine dayanmayan ve sadece belirli bir anda hasıl olan geçici çoğunluğun sağladığı kuvvete dayanılarak çıkarılan kanunlar toplum vicdanında olumsuz tepkiler yaratır. Böyle bir kanun hukukun yüceliğini temsil etmez. Böyle bir kanunun kabulünü ve uygulanmasını hukuk devleti tasarrufu niteliğinde saymak da mümkün değildir.” demektedir.

Her ne kadar AYM kararlarında tam olarak “hukukun genel ilkeleri” terimini kullanmasa da bu ilkelerin varlığını farklı ifadelerle kabul etmiştir²⁷². Örneğin yüksek mahkeme bir kararında²⁷³ bu konuyu;

“Hukuk devleti; eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup, bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, *hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan*, yargı denetimine açık, *yasaların üstünde Anayasa'nın ve yasa koyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri bulunduğu* bilincinde olan devlettir. ” şeklinde ifade etmiştir.

Başka bir kararda ise hukuk devletinin bir sonucu olarak temel hukuk ilkelerinin yasa koyucuyu bağladığını belirtmiş ve böylelikle hukukun genel ilkelerinin bir ölçü norm olduğunu bir kez daha vurgulamıştır²⁷⁴. Savunma hakkı temellerini adil, hukuk devleti ilkesine uygun bir muhakemeden aldığı²⁷⁵ için aynı zamanda hukukun genel ilkelerinden biridir. AYM daha sonraki yıllarda verdiği farklı iki kararda ise hukukun genel ilkelerinden bahsederken temel olarak hukuk devleti ilkesini almış ve Anayasanın da ötesinde hukukun üstün kuralları ile bağlı olduğunu kabul etmiştir²⁷⁶.

²⁷⁰AYM 22.12.1964 tarih ve 1963/1964 Esas ve 1964/76 Karar sayılı kararı.

²⁷¹AYM 11.10.1963 tarih ve 1963/124 Esas ve 1963/243 Karar sayılı kararı.

²⁷²Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 321.

²⁷³AYM 30.06.2004 tarih ve 2004/36 Esas ve 2004/92 Karar sayılı kararı.

²⁷⁴AYM 19.4.1988 tarih ve 1987/16 Esas ve 1988/8 Karar sayılı kararı.

²⁷⁵W. Beulke (2002). *Strafprozessrecht.*, Heidelberg, 6.Bası, §9, kn.147'den aktaran Zafer, 2013, **a.g.k.**, 516.

²⁷⁶“...para cezalarının işlerliği ve etkinliği otomatik yöntemle sağlanmak istenmektedir. Bu yapılırken ceza hukukunun temel ilkeleri, alt ve üst sınır, takdir hakkı olduğu gibi durmaktadır. Her yıl yeni bir yasa çıkarmaktansa alt ve üst sınırın yıla göre değiştirip olabildiğince güncelleştirmek, sorunun bilimsel düzeyde çözümü niteliğindedir. Yasama organının Anayasa sınırlarını zorlamayan bu olağan takdirinin hukuk devleti ilkesine ters düşen yönü yoktur...” AYM'nin 20.09.1990 tarih ve 1990/17 Esas ve 1990/23 Karar sayılı ve

Anayasa mahkemeleri hak ve özgürlükleri korurken bu görevlerini norm yaratma yoluyla ifa ederler. Burada karşılaşılan sorun ise “referans norm” sorunudur. Referans norm, iki farklı anlayışa göre belirlenebilir. Bunlardan ilki “pozitivist yaklaşımdır” yani yasaların uygunluğunun yalnızca Anayasa’nın yazılı hükümlerine göre değerlendirilmesi, diğeri de “doğal hukukçu yaklaşımdır” yani anayasadan ya da anayasanın özünden çıkarılan yazılı olmayan ilke ve kurallara göre değerlendirilmesi²⁷⁷. Yargıcın doğal hukuk anlayışına göre yarattığı hukukun genel ilkeleri için ayrıca hukuk metinlerine referans vermesini, pozitivist bir anlayışı benimsemesinin sonucu değil, aksine bu prensiplerin varlığını güçlendirmek istemesinin bir sonucu olarak değerlendirmek gerekir²⁷⁸. Türk kamu hukukunda da Fransa’da olduğu gibi yargıcın “doğal hukuk anlayışı” içinde olduğu ve hukukun genel ilkelerini saptarken buna göre hukuk kuralı yarattığı anlaşılmaktadır.

1.2.2 Hukukun genel ilkelerinin kaynağı

Hukukun genel ilkeleri kuşkusuz kamu hukukunun temel kaynakları arasında yer alır. Ancak, bunların kaynağının da ne olduğunu araştırmak gerekir; çünkü yargıcın, bu ilkeleri oluştururken tamamen serbest olduğu ya da bunların bir dayanağa ihtiyacı olmadığı düşüncesi keyfiliği beraberinde getirebilir.

Hukukun genel ilkelerinin çıkış noktası olan Fransız hukukunda idari hakimler, hukukun genel ilkelerini Fransız toplumunun ortak ideallerini ve ortak bilincini yansıtan hukuk metinlerine dayandırır²⁷⁹. Bu metinlerin başında 1789 İnsan ve Vatandaş Hakları

kararı. “...Anayasa kural ve ilkeleri, etki ve değer bakımından eşit olup hangi sebeple olursa olsun birinin ötekine üstün tutulmasına olanak bulunmadığından, bunların bir arada ve hukukun genel kuralları göz önünde tutularak uygulanmaları zorunludur...Hukukta genel kural olarak, yasalar, yayımından sonraki olaylara ve durumlara uygulanırlar. Bu kuralın en çarpıcı ayrıklığı, yasalardaki geçici hükümlerdir. Bu nedenle yasalargeçici maddeleri ile esas maddeleri arasında çelişiklik varsa, özel niteliği sebebiyle, esas maddeye tercihen uygulanırlar. Çünkü, yasa koyucu kuralın istisnasında kamu yararı görmüş olabilir. Bilindiği gibi, özel düzenlemenin genel düzenlemeden önce geleceği hukukun genel bir ilkesidir...” AYM 1990/32 Esas, 1990/25 Karar ve 16.10.1990 tarih kararı. “...Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını bilen devlettir.” AYM’nin 27.03.1986 tarih ve 1985/31 Esas ve 1986/11 Karar sayılı kararı.

²⁷⁷Kaboğlu, 1991, a.g.k., 300.

²⁷⁸Erkut, 1996, a.g.k., 23.

²⁷⁹Erkut, 1996, a.g.k., 39.

Bildirgesi (İVHB) yer alırken, 1946 Anayasası'nın başlangıç bölümü, 1958 Anayasası, Cumhuriyet Kanunları ve uluslarüstü belgeler ve uluslararası sözleşmeler diğer kaynaklardır. Fransız sisteminin özelliği, anayasada yer alan kuralların sayısı az olmakla birlikte Anayasallık Bloğu olarak adlandırılan, anayasa dışında olup anayasanın referans verdiği ve anayasal değer atfedilen kuralların daha fazla olmasıdır. Anayasallık Bloğunu 1958 Anayasasının yanı sıra, 1946 Anayasası başlangıç bölümü, 1789 İVHB ve Cumhuriyet Kanunları²⁸⁰ oluşturur. Anayasa Konseyi ise anayasaya uygunluk denetimi yaparken bu bloğun tamamını dikkate almaktadır²⁸¹.

Fransa'da gerek idari hâkimler gerekse Anayasa Konseyi (Conseil Constitutionnel) hâkimlerinin amacı esas olarak, hukukun genel ilkelerini ortaya koyarken Anayasa ve Cumhuriyet rejiminin siyasi felsefesine saygı gösterilmesini sağlamaktır. Bu yüzden de 1958 Anayasası başlangıç bölümü önemlidir çünkü 1946 Anayasası'nın başlangıç kısmına atıf yapar. 1946 Anayasası'nın başlangıç kısmı da 1789 İVHB'ye atıf yaptığı için, hem güncel anayasanın başlangıç bölümü anayasa metnine dâhil olur hem de 1946 Anayasası'nın başlangıç bölümünün, 1789 İVHB'nin ve Cumhuriyet Kanunları'nın²⁸² güncel pozitif hukukta kaynak olarak kullanılmasına imkân verir. Ayrıca 1958 Anayasası başlangıç bölümü gerek anayasa gerekse idare yargıcının hukukun genel ilkelerini oluştururken çıkış noktası kabul edilir ve her ikisi tarafından da ölçü norm olarak ilk sırada kullanılır²⁸³. 1789 İVHB hukukun genel ilkeleri açısından önemlidir çünkü bu metin hem Anayasallık Bloğuna dahil olur hem de idare hakimi bildirgeye açıkça referans vermeden onun düzenlediği ilke ve düşünceleri hukukun genel ilkeleri olarak uygular²⁸⁴. İVHB Anayasa Konseyi tarafından

²⁸⁰Cumhuriyet Kanunları Fransa'da 1880-1940 yılları arasında çıkan kanunlardır. Ancak bunların hepsi hukukun genel ilkesi niteliğinde değildir. Bununla birlikte 1946 Anayasası'nın başlangıç bölümünde Fransız Halkının Cumhuriyet Kanunlarında öngörülen temel prensiplere de bağlı olduğu belirtilmiştir. Cumhuriyet Kanunlarından anayasal değer taşıyanlar, Anayasa Konseyi tarafından kabul edilip pozitif hukukta uygulananlardır. Bunlara örnek olarak dernek kurma özgürlüğü, öğrenim özgürlüğü, vicdan özgürlüğü, idari yargı mercilerinin bağımsızlığı ve bu çalışma açısından önemli olan savunma haklarına saygı ilkesi gösterilebilir.

²⁸¹Erkut, 1996, **a.g.k.**, 41.

²⁸²Cumhuriyet Kanunları, esas olarak Fransa'da kurulmuş olan birinci, ikinci ve üçüncü Cumhuriyetler süresince ortaya konan ve o dönemin ruhunu yansıtan temel ilkeleri kapsar. Bu nedenle "Cumhuriyet Kanunları tarafından tanınan temel ilkeler (Les Principes fondamentaux reconnus par les lois de la République)" şeklinde de ifade edilmektedir.

²⁸³Erkut, 1996, **a.g.k.**, 44.

²⁸⁴Vedel, 1989, **a.g.k.**, 51.

somut olarak ilk kez 1973'te ele alınmış ve sonrasında yapılan değerlendirmelerde “anayasal değerde prensipler” olarak kabul edilmiştir. Anayasa Konseyi, kendinde norm yaratma yetkisi görmüş ve bu suretle anayasal değerde hukukun genel ilkelerini ortaya koymuştur. Bu ilkelerin hepsi bütününde insan hakları ile ilgilidir²⁸⁵. Anayasa Konseyi bildirgeyi, anayasal değerdeki prensiplerin temel direği olarak nitelendirir²⁸⁶. Fransız Danıştay'ı ise 1988 yılından itibaren hukukun genel ilkeleri söz konusu olduğunda doğrudan doğruya İVHB'nin bütününe referans vermeye başlamıştır²⁸⁷. Bugün, gerek Anayasa Konseyi gerekse Fransız Danıştay'ı uygulamasında hukukun genel ilkelerinin temelini 1789 İHVB'de yer alan ilkeler oluşturur²⁸⁸. Bu ilkelerin hukukun genel ilkeleri bakımından bir diğer önemi de bildirmede düzenlenen hakların, insanların doğuştan sahip olduğu haklar olduğunun kabul edilmesidir. İnsan hakları evrenseldir. Bu yüzden hukukun genel ilkeleri tüm insanların sadece insan olmaktan ötürü sahip olduğu hakları düzenler ve çağdaş hukuk düzenlerinin tamamında mevcuttur. Savunma hakkı da bu kapsamda yer aldığından hukukun genel bir ilkesi olduğunun kabulü gerekir.

Denilebilir ki hukukun genel ilkelerinin bir kısmı hukuki metinlerde öngörülmüş, bir kısmı içtihatlarca ortaya konmuş, bazıları ise örtülü olarak tanınmıştır²⁸⁹. Ancak, Türk hukukunda durum Fransız Hukuku'ndan daha farklıdır. Türk kamu hukukunda hukukun genel ilkelerinin asıl kaynağını, Anayasa ve onun referans verdiği diğer hukuk metinleri oluşturur. Gerek 1961 Anayasası gerekse 1982 Anayasası temel hak ve özgürlükleri geniş bir biçimde düzenleyerek buna ilişkin anayasal prensipler öngörmüştür. Ayrıca her iki anayasada da uluslararası sözleşmelerde yer alan hükümlerin birçoğu yer almış ve Türkiye Cumhuriyeti için insan haklarına dayalı/saygılı bir devlet düzeni öngörülmüştür²⁹⁰. 1982

²⁸⁵Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 307.

²⁸⁶Gazier, Gentot ve Genevois, 1989, **a.g.k.**, 112.

²⁸⁷Fransız Danıştay'ının 24.2.1988 tarihli C.G.T kararı; 4.5.1988 tarihli Plante kararı; 21.10.1988 tarihli Syndicat National des Transporteurs Aériens kararı; 16.12.1988 Bleton vd. vs. Sarazin kararı.

²⁸⁸Erkut, 1996, **a.g.k.**, 51. Bu ilke ve prensiplerin bazıları şunlardır: Kuvvetler ayrılığı, Egemenliğin halka ait olması, Kanun önünde eşitlik, Bireyin özgürlüğü ve güvenliği, Düşünce ve vicdan özgürlüğü, Basın Özgürlüğü, Özel Mülkiyetin dokunulmazlığı, Kamu yükümleri önünde eşitlik, Kamu görevlerine girişte eşitlik, Cezaların kanuniliği, Çağdaş, yazılı ve geriye yürütülemeyen hukuk anlayışı, Yargı kararlarının kesin hükmü, Mahkeme içtihatlarının birliği.

²⁸⁹Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 296.

²⁹⁰Erkut, 1996, **a.g.k.**, 55.

Anayasası'nın Temel Hak ve Ödevlerin düzenlediği ikinci kısmın gerekçesinde “İnsan hakları konusunda Türkiye'nin imzalayıp onaylamış bulunduğu uluslararası antlaşmaların ulusal hukuka dahil olduğu” açıkça ifade edilmiştir. Türk hukukunda, insan haklarına ilişkin uluslararası belgelerde yer alan düzenlemeler AYM tarafından ve Danıştay tarafından bazen doğrudan bazen de hukukun genel ilkeleri olarak uygulanmıştır²⁹¹. Görüldüğü üzere Türk kamu hukukunda hâkim hukukun genel ilkelerini uygularken mümkün mertebe pozitif hukuktaki kaynaklara dayanmaktadır. Ancak, Türk idare yargıcısı, bu metinlerden hukukun genel ilkelerini türetemez ise yani hukukun genel ilkelerini bunlardan birine dayandıramazsa bu takdirde idare hukukunun genel esaslarına başvurabilir²⁹². Zira idare hukukunun kendine özgü yapısı, yargıca geniş bir hareket alanı tanımaktadır²⁹³. Bunun yanı sıra, “özgürlük karinesi” yani özgürlüğün esas, sınırlamanın istisna olması anayasal demokratik sistemlerde temel haklar rejimine hâkim olan bir ilkedir. Bu kapsamda 1982 Anayasası'nın 12. maddesi de daha özgürlükçü ve dolayısıyla doğal hukukçu bir yaklaşımla okunabilir. Bir başka deyişle Anayasa m. 12'de belirtilen “kişiliğe bağlı, dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez” haklar ile kastedilen aslında İVHB'de ifade edilen kişinin, doğuştan ve insan olması sebebiyle sahip olduğu, başka bir deyişle doğal haklardır. Doğal haklar da kişinin, hukuki metinlerden bağımsız olarak sahip olduğu haklardır²⁹⁴.

1.2.3 Hukukun genel ilkelerinin içerdiği hukuki değer

Hukukun genel ilkeleri, üst norm niteliğinde kabul edilir. Nitekim bu ilkeler bugün çağdaş hukuk sistemlerinin hemen tamamı tarafından benimsenmiş ve çoğunlukla anayasal ya da uluslararası düzeyde yazılı birer hukuk kuralı haline getirilmiştir²⁹⁵. Buna ilişkin olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 7/2. maddesinde de “Bu madde, işlendiği zaman uygar

²⁹¹Her ne kadar 90'lı yılların sonuna kadar AYM, insan haklarına ilişkin uluslararası sözleşmeleri doğrudan ölçü norm olarak uygulamayıp destek-ölçü norm olarak kullansa da Anayasa'nın 90. maddesinde yapılan değişiklik ve ardından bireysel başvuru hakkının tanınmasıyla birlikte artık AİHS iç hukuk hükmündedir ve bu haliyle tüm yürütme ve yargı organlarını bağlar. AYM'nin 28.2.1991 tarih ve 1991/15 Esas ve 1991/5 sayılı kararında “...uluslararası sözleşmelerin anayasa üstü normlar olarak değerlendirilebileceği...” ifadesiyle bu hususun önemi vurgulanmıştır.

²⁹²Erkut, 1996, **a.g.k.**, 39.

²⁹³Erkut, 1996, **a.g.k.**, 55.

²⁹⁴M. Erdoğan (2007). *Anayasa Hukuku*. Ankara: Orion Yayınevi, s. 188.

²⁹⁵Akıl, 2003, **a.g.k.**, 394.

uluslar tarafından tanınan genel hukuk ilkelerine göre suç sayılan bir eylem veya ihmalden suçlu bulunan bir kimsenin yargılanmasına ve cezalandırılmasına engel değildir.”²⁹⁶ ifadesiyle bu ilkelere atıf yapılmıştır. Gerek uluslararası hukukta gerekse Avrupa hukukunda “uygar uluslar bütününde ortak olan” hukukun genel ilkelerinin varlığı kabul edilmiştir²⁹⁷. Avrupa’daki Anayasa yargıçlarının ve Avrupa Mahkemelerinin “norm yaratma yoluyla hukukun genel ilkelerini formüle etmede dönüştürücü ve ilerleyici bir işlev gördüğünü” söylemek yanlış olmayacaktır²⁹⁸.

Fransız Danıştay, “Syndicat General Des Ingénieurs Conseils” kararında²⁹⁹ hukukun genel ilkelerine anayasal bir değer tanımıştır. Karara konu olayda, Fransa’nın denizaşırı topraklarında mimarlık mesleğinin icrasına dair birtakım düzenlemeler yapılmış ve mimarlara geniş imkanlar tanınmıştır. Buna karşılık mühendis ve müteahhitlerin meslek birlikleri bu karara karşı dava açmıştır. Bu davada yüksek mahkeme “Kolonilerde yasa koyuculuk işlevini yerine getiren makamlar herhangi bir yasal metinde yer almasa dahi – özellikle Anayasa’nın başlangıç bölümündeki düzenlemelerin uzantısı olan- hukukun genel prensipleri ile bağlıdırlar.”³⁰⁰ şeklinde verdiği kararla hukukun genel ilkelerinin anayasal değerde olduğunu belirtmiştir. Bunun yanı sıra Anayasa Konseyi 27.12.1973 tarihli bir kararında³⁰¹ “kanun önünde eşitlik” ve 21.12.1972 tarihli kararında³⁰² “savunma haklarına saygı” prensibinin anayasal değerde olduğunu vurgulamıştır. Öğretide ise Fransız kamu hukukunda “hukukun genel ilkelerinin emredici içerikte içtihadi normlar olduğu konusunda” genel bir görüş birliği mevcuttur³⁰³. Görüş ayrılığına düşüldüğü yerler hukukun genel ilkelerinin normlar hiyerarşisindeki yerine ilişkindir³⁰⁴.

²⁹⁶European Convention on Human Rights Article 7/2: This Article shall not prejudice the trial and punishment of any person for any act or omission which, at the time when it was committed, was criminal according to the general principles of law recognized by civilized nations.

²⁹⁷Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 295.

²⁹⁸Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 321.

²⁹⁹Fransız Danıştayının 25.06.1947 tarihli Syndicat General Des Ingénieurs Conseils kararı.

³⁰⁰Erkut, 1996, **a.g.k.**, 57.

³⁰¹Fransız Anayasa Konseyinin 27.12. 1973 tarih ve 73-51 sayılı kararı.

³⁰²Fransız Anayasa Konseyinin 21.12. 1972 tarih ve 72-75 sayılı kararı.

³⁰³Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 292.; Erkut, 1996, **a.g.k.**, 58.

³⁰⁴Erkut, 1996, **a.g.k.**, 58.

Türk kamu hukukunda ise hem AYM³⁰⁵ hem de Danıştay içtihatlarında hukukun genel ilkelerinin kaynağı anayasa metni ve bu metnin dayandığı temel felsefe olduğu için gerek yazılı olsun gerek olmasın hukukun genel ilkelerinin tamamı anayasal değerde kabul edilir³⁰⁶. AYM hukukun genel ilkelerini ölçü norm olarak kullanmış ve hukuk devleti kavramından yola çıkarak özgürlükler alanında genel ilkeler çıkarmıştır³⁰⁷. AYM böylece anayasa ile birlikte hukukun genel ilkelerine de üstün hukuk kuralları değeri atfetmiş ve temel hak ve özgürlükleri denetim altına alan çağdaş bir hukuk devleti anlayışı benimsemiştir³⁰⁸.

Öğretide bazı yazarlar hukukun genel ilkelerini anayasa-üstü ölçü norm olarak değerlendirmekte ve bunların kaynağının da hukuk devleti ilkesi olduğunu ileri sürmektedir³⁰⁹. Bu yüzden de hukuk kuralları hukukun genel ilkelerine uygun olarak gelişir³¹⁰. Hukukun genel ilkelerine aykırı bir kuralın Anayasa'nın hukuk devleti ilkesine de aykırı düşeceği belirtilmiştir³¹¹. Zira hukukun genel ilkeleri, hukuki düşüncenin ana çatısını oluşturur ve yargıç için yasanın yorumlanması konusunda da önemli bir etkiye sahiptir³¹².

Benzer şekilde “Türk kamu hukuku sisteminin kendine özgü yapısı bağlamında hukukun genel prensiplerinin Anayasanın omurgasını oluşturduğu hem Anayasa hem kanun hem de içtüzüklerin üstünde bir hukuksal değer ifade ettiği; ancak, bunların tek başına soyut birer kavram olarak öznel tanımlamalara konu olamayacağı ve Anayasa'nın yapısı içinde yer alan başka ilke ve kurallarla birlikte düşünülp yorumlanması gerektiği” ileri sürülmüştür³¹³.

Yukarıda ifade edilen görüş doğrultusunda, Türk hukukunda gerek Anayasa yargıcı gerekse idare yargıcı hukukun genel ilkelerini doğrudan ölçü norm değil, daha çok pozitif anayasa hükümlerinin yanında destek-ölçü norm olarak kullanmıştır³¹⁴. Buna karşın, bazı yazarlar hukukun genel ilkelerinin hiçbir şekilde ölçü norm olarak kullanılamayacağını ileri sürmüş buna gerekçe olarak da bu ilkelerin tamamen “hukuki değerden yoksun” oluşunu

³⁰⁵AYM 11.10.1963 tarih ve 1963/124 Esas ve 1963/243 Karar sayılı kararı.

³⁰⁶Erkut, 1996, **a.g.k.**, 58.; Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 311.

³⁰⁷Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 310.

³⁰⁸Erkut, 1996, **a.g.k.**, 78.

³⁰⁹N. Yüzbaşıoğlu (1991). *Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku*. İstanbul: İÜHF Yayınları, s. 168.

³¹⁰Kaboğlu, **a.g.k.**, 1991, 295.

³¹¹Yüzbaşıoğlu, 1991, **a.g.k.**, 289.

³¹²Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 296.

³¹³Erkut, 1996, **a.g.k.**, 89.

³¹⁴Erkut, 1996, **a.g.k.**, 90.

göstermiştir³¹⁵. Bir görüşe göre herhangi bir hukuk metnine dayanmayan bir ilkenin maddi varlığı dahi söz konusu olamaz, bu nedenle hukuki geçerliliği olmayan bir kuralın ölçü norm olarak kullanılması da mümkün değildir³¹⁶. Bu görüş elbette mutlak anlamda pozitivist bir yaklaşımın sonucudur. Ancak gerek doğal hukukta var olan gerekse kamu vicdanınca aksi kabul edilemeyecek olan ilkelerin hukuki geçerliliği olmadığını söylemek fikrimizce mümkün değildir. Vurgulamak gerekir ki son yıllarda uluslararası anlamda da, başta AİHS ve AİHM kararları olmak üzere yüksek mahkemelerce hukukun genel ilkelerinin destek-ölçü norm olarak kullanıldığı gözlemlenmektedir. AİHM, içtihatlarında “Avrupa Koruma Standardı” oluşturmuştur ki bu da hukukun genel ilkelerini kabul eden ve hayata geçiren bir yaklaşımdır. Zira bu standart, demokratik toplumun gereklilikleri ve hukuk devleti ilkesi üzerinde temellenmiştir³¹⁷.

Söz konusu savunma hakkı olduğunda ise Anayasa’da açıkça düzenlendiği gibi aynı zamanda hukukun genel ilkelerinden biri olması sebebiyle üst norm teşkil etmesi, bu hakkın geniş yorumlanabilmesine imkân tanıyacaktır.

1.2.4 Hukuk güvenliği düşüncesine dayanan hukukun genel ilkeleri

Fransız kamu hukukunda 1789 ihtilalinin ortaya koyduğu düşüncelerin sonucu ve hatta milli slogan³¹⁸ olarak da kullanılan “eşitlik ve özgürlük” prensipleri en önemli prensipler olduğundan hukukun genel ilkelerinin pek çoğu bu ikisinden hareketle ortaya konmuştur. Her iki ilkenin de amacı güçlü idare karşısında bireylerin temel haklarının korunmasıdır. Aynı şekilde “hukuk güvenliği” düşüncesine dayanan prensipler de bu amaca yönelik olup, savunma hakkı bunlardan biridir³¹⁹.

Hukuk güvenliği düşüncesine dayanan hukukun genel ilkeleri, esas itibarıyla temel hak ve özgürlükleri güvence altına almak için idare yargıcı tarafından geliştirilen prensiplerdir. Bunların özelliği “doğrudan doğruya idari yargı içtihatlarıyla pozitif hukuk düzenine

³¹⁵Gözler, 2011, **a.g.k.**, 785.

³¹⁶Gözler, 2011, **a.g.k.**, 786.

³¹⁷Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 315.

³¹⁸Liberté, Egalité, Fraternité (Özgürlük, Eşitlik, Kardeşlik).

³¹⁹Erkut, 1996, **a.g.k.**, 64.

girmeleri ve bu sebeple yazılı olmayan hukuk kuralları olarak ifade edilmeleridir”³²⁰. Bu prensipler, yargıcın doğal hukuk yaklaşımının sonucu olarak pozitif hukukta uygulama alanı bulmuştur³²¹. Kuvvetler ayrılığı ilkesi, idari işlemlerin geriye yürümezliği, kesin hüküm, doğal yargıç ilkesi ve bu çalışmanın konusu bakımından önem arz eden savunma haklarına saygı prensibi ile yargı önünde savunma hakkı bu prensiplerdendir³²². Bununla birlikte Anayasa yargıçlarının da hukukun genel ilkelerine ilişkin tutumu genellikle idare yargıcına paralellik göstermiştir. Bu da şüphesiz doğal olandır çünkü eğer Anayasa yargısının varlık sebebi temel hak ve özgürlüklerin korunması ise olması gereken, burada görev yapan yargıçların da özgürlükler alanında hukukun genel ilkeleri ortaya koymasındır³²³. Nitekim Belçika Yargıtayı da insan haklarının hukukun genel ilkelerinden olduğunu kabul etmiş ve bu sebeple savunma hakkının da hukukun genel ilkelerinden biri olduğunu ortaya koymuştur³²⁴.

Hukuk güvenliği düşüncesine dayanılarak oluşturulmuş hukukun genel ilkelerinden en önemlisi “savunma haklarına saygı prensibidir”³²⁵. Fransız idare hukukunda bu prensip aynı zamanda idarenin hukukla bağlı olmasının da güvencesi olarak kabul edilmekte ve kişilerin hukuki güvenliği bakımından yargıcın elindeki en güçlü silah olduğu kabul edilir³²⁶. Türk kamu hukukunda ise bu konudaki esas ilke savunma haklarına saygı değil “hukuk devleti” ilkesidir³²⁷. Bununla birlikte savunma haklarına saygı ilkesinin hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olduğu söylenebilir. Bu bağlamda, Danıştayın “özgürlüğün kural sınırlamanın istisna olduğu, hak ve özgürlüklerin ancak yasal düzenlemenin açık hükmü ile sınırlandırılabilir” yolundaki görüşü³²⁸ hukuk devleti ve kanunilik prensipleri üzerine oturmuştur. Benzer şekilde AYM de bu görüşü benimsemiştir³²⁹:

³²⁰Erkut, 1996, **a.g.k.**, 74.

³²¹Jeanneau, 1954, **a.g.k.**, 60’dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 22.

³²²Erkut, 1996, **a.g.k.**, 74.

³²³Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 321.

³²⁴Kaboğlu, 1991, **a.g.k.**, 307.

³²⁵Erkut, 1996, **a.g.k.**, 76.; Bousquet, 1998, **a.g.k.**, 96.

³²⁶Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 72.

³²⁷Erkut, 1996, **a.g.k.**, 76.

³²⁸Danıştay 12. Dairesinin 8.4.1971 tarih ve 1970/1836 Esas ve 1971/897 Karar sayılı ve kararı.

³²⁹AYM 26.11.1986 tarih ve 1985/8 Esas ve 1986/27 Karar sayılı kararı.

“...herkes için özgürlüğün asıl olduğunu bunların sınırlandırılmasının ise gerçekleşmesi güç koşullara bağlandığını açıkça ortaya koymaktadır. Özgürlükler herkese hatta kişinin kendisine karşı bile korunmuş, yasa koyucudan gelebilecek tecavüzlere karşı Anayasa Mahkemesi güvencesine bağlanmıştır. Anayasamız özgürlüklere saygılı olunmasını istemekle yetinmemiş, bunların kullanılmasını sağlayacak önlemler alınmasını Devletin temel amaç ve görevleri arasında saymak suretiyle, özgürlükçü bir görüşü benimsemiştir. Gerçekten de, Anayasamızın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyetinin insan haklarına saygılı bir Devlet olduğu belirtildikten sonra 5. maddesinde "kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya" çalışmasını devletin temel amaç ve görevleri arasında saymıştır.”

Savunma haklarına saygı prensibini ise Danıştay, kuruluşunu izleyen yıllardan itibaren, hatta 1924 Anayasası’nda bu konuda açık hüküm olmamasına rağmen uygulamış³³⁰, ancak 1961 Anayasası döneminde ve 1982 Anayasası yürürlüğe girdikten sonra bu hakkı daha çok anayasal hükümlere dayandırmış ve ağırlıklı olarak memur güvencesi ve öğrenci işleri bakımından uygulamıştır³³¹.

Danıştay kararlarında gözlemlenen, savunma haklarına saygı prensibi uygulanırken “hukuk devleti” ilkesinin ölçü norm olarak kullanılmasıdır. Danıştay, “ilgililerin dosyalarındaki bilgi ve belgelere ulaşma hakkını” savunma hakkı kapsamında değerlendirirken, bireylerin kendileri hakkındaki iddia ve bilgilerin niteliği konusunda bilgilendirilmeleri ve onlara savunma hakkı verilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Yüksek mahkeme bir kararında³³²;

“Anayasa’nın 38. maddesinde düzenlenen masumiyet karinesi uyarınca salt güvenlik soruşturması raporlarına dayanılarak ilgililer hakkında işlem tesis edilemez; öte yandan güvenlik soruşturması sonucunda düzenlenen raporlar istihbari nitelikte bilgi içerdiğinden bu raporlar hukuken geçerli başka bilgi ve belgelerle doğrulanmadıkça ilgililer hakkında aleyhte sonuç doğuracak bir nitelik ve değer verilmesi Hukuk Devleti ilkesiyle bağdaşmaz” diyerek savunma haklarına saygı prensibini yazılı olan Anayasa hükmünün ötesinde hukuk devleti ilkesine de dayandırmıştır.

³³⁰Erkut, 1996, a.g.k., 76.

³³¹Danıştay İBK’nin 22.12.1934 tarih ve 1934/142 Esas ve 1934/126 Karar sayılı kararı; Danıştay 8. Dairesinin 20/04/1982 tarih ve 1981/516 Esas ve 1982/464 Karar sayılı kararı.

³³²Danıştay 5. Dairesinin 8.6.1989 tarih ve 1988/1564 Esas ve 89/1307 Karar sayılı kararı.

Yine yüksek mahkemenin başka bir içtihadına göre³³³ savunma hakkı, “Anayasa'nın Kişinin Hakları ve Ödevlerini belirleyen İkinci bölümünde yer alan, temel haklardandır. Hukuk öğretisinde olduğu kadar uygulamada da, önemi ve erdemi tartışılmaz yüceliktedir. Evrensel konumu, insanlığın ortak değerlerinden sayılmaktadır”.

1.3 İnsan Hakkı Olarak Savunma Hakkı

İnsan hakları meselesi asıl olarak bir iç hukuk meselesidir. Ancak, İkinci Dünya Savaşı öncesi ve savaş boyunca yaşanan sistematik ve ağır insan hakkı ihlalleri, özellikle en temel hak olan “yaşam hakkının” masum insanlar için dahi ihlal edilmesi, bu hak ve özgürlükler için uluslararası korunma ihtiyacını ortaya koymuştur³³⁴. Böylece Birleşmiş Milletler (BM) tarafından ilk adım olarak 1948 yılında İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi (BMİHEB) yayınlanmıştır.

BMİHEB tüm dünyadaki BM üyesi devletleri bağlayan bir sözleşmedir. Bunun yanı sıra farklı coğrafyalarda, kıtalarda insan haklarının korunması için ayrıca uluslararası sözleşmeler imzalanmıştır. Bunlar Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (1950), Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi (1969) ve Afrika İnsan ve Halklar Hakları Şartı'dır (1981). Bunlar içinde bu çalışma bakımından en önemlisi Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesidir çünkü bu sözleşme Türk hukuku açısından doğrudan bağlayıcıdır. Ancak diğer sözleşmelere de savunma hakkının uluslararası korunmasını vurgulamak bakımından değinilecektir. Bu sözleşmelerin hepsinde savunma hakkı farklı görünümlemlerle de olsa mutlaka yer almıştır. Zira savunma hakkı, diğer hakların korunabilmesi için elzem ve koruyucu bir hak olarak temel bir insan hakkıdır.

³³³AYM 16.6.1992 tarih ve 1992/8 Esas ve 1992/39 Karar numaralı kararı.

³³⁴<https://turgutcandan.com/2014/04/12/insan-hak-ve-ozgurlukleri-ve-anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru-hakkinda-konusma/> (http- 2:) (Erişim tarihi: 13.12.2017)

1.3.1 Birleşmiş Milletler sözleşmelerinde savunma hakkı

Savunma hakkının bir insan hakkı olarak uluslararası bir sözleşmede yer alması en geniş kapsamıyla 1948 yılında BM Genel Kurulunca kabul edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi ile olmuştur. Bu anlaşmanın temelinde yatan sebep, İkinci Dünya Savaşı öncesi ve savaş boyunca tüm dünyada yaşanan insan onuruyla bağdaşmayacak ve yıkıcı nitelikteki insan hakkı ihlalleridir. Bunların özellikle modern dünyada hiçbir şekilde kabul edilemeyeceği fikrinden yola çıkarak Birleşmiş Milletleri oluşturan devletler insan haklarını güvenceye almak amacıyla bir sözleşme imzalamışlardır. Bu sözleşmenin başlangıcında sözleşmenin amacı şu şekilde belirtilmiştir³³⁵:

“Birleşmiş Milletler Genel Kurulu, insanlık topluluğunun bütün bireyleriyle kuruluşlarının bu Bildirgeyi her zaman göz önünde tutarak eğitim ve öğretim yoluyla bu hak ve özgürlüklere saygıyı geliştirmeye, giderek artan ulusal ve uluslararası önlemlerle gerek üye devletlerin halkları ve gerekse bu devletlerin yönetimi altındaki ülkeler halkları arasında bu hakların dünyaca etkin olarak tanınmasını ve uygulanmasını sağlamaya çaba göstermeleri amacıyla tüm halklar ve uluslar için ortak ideal ölçüleri belirleyen bu İnsan Hakları Evrensel Bildirgesini ilan eder.”

BMİHEB’de hak ve özgürlükler düzenlenirken, ulusal hukukta doğrudan uygulanabilecek şekilde değil fakat ilkeler halinde düzenlenmiştir³³⁶. Savunma hakkı ise, Beyanname’nin 11. maddesinde yer alan “Kendisine bir suç yüklenen herkes, savunması için gerekli olan tüm güvencelerin tanındığı açık bir yargılama sonunda” ifadesiyle bir insan hakkı olarak kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra, savunma hakkı hukuken tanınmış olsa dahi fiilen gerçekleştirilebilmesi için hak arama özgürlüğünün de tanınması gerekir çünkü savunma hakkı ancak hak arama özgürlüğünün var olduğu durumda gerçekleşebilir. Bu yüzden savunma hakkı hak arama özgürlüğünden bağımsız düşünülemez³³⁷. Hak arama özgürlüğünün bir unsuru olan adil yargılanma şartları ise tek bir maddede değil, Beyanname’nin 8 ila 11. maddeleri arasında düzenlenmiştir³³⁸.

³³⁵<https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019101449insanhaklaribeyannamesi.pdf> (Erişim tarihi: 20.11.2020) (http- 3)

³³⁶Http-2.

³³⁷Oral, 1999, **a.g.k.**, 600.

³³⁸İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nin belirtilen maddeleri aşağıdaki gibidir:

Madde 8: Herkesin anayasa ya da yasayla tanınmış temel haklarını çiğneyen eylemlere karşı yetkili ulusal mahkemeler eliyle etkin bir yargı yoluna başvurma hakkı vardır.

Madde 9: Hiç kimse keyfi olarak yakalanamaz, tutuklanamaz ve sürgün edilemez.

Sözleşme metninde her ne kadar “savunma hakkı” bir terim olarak kullanılmasa da metnin 8-10. maddeleri arasında savunma hakkının unsurları olan yargıya başvurma, bağımsız mahkemelerce yargılanma, keyfi olarak tutuklanmama, savunması için gerekli olan tüm güvencelerin sağlanması gibi haklar kabul edilmiştir. Bu nedenle savunma hakkının uluslararası olarak korunduğu ilk metin BMİHEB’dir. Buna ilaveten insan haklarının korunmasına ilişkin olarak Birleşmiş Milletlerin 1966 yılında kabul ettiği ikiz sözleşmelerden (Uluslararası Medeni ve Siyasal Haklar Sözleşmesi ile Uluslararası Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Sözleşmesi) Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi’nin 14. maddesinde de “Adil Yargılanma Hakkı” başlığı altında savunma hakları düzenlenmiştir³³⁹.

Madde 10: Herkesin, hak ve yükümlülükleri belirlenirken ve kendisine bir suç yüklenirken, tam bir şekilde davasının bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından hakça ve açık olarak görülmesini istemeye hakkı vardır. Madde 11: 1. Kendisine bir suç yüklenen herkes, savunması için gerekli olan tüm güvencelerin tanındığı açık bir yargılama sonunda, yasaya göre suçlu olduğu saptanmadıkça suçsuz sayılır.

2. Hiç kimse işlendiği sırada ulusal ya da uluslararası hukuka göre bir suç oluşturmamayan herhangi bir eylem veya ihmalden dolayı suçlu sayılamaz. Kimseye suçun işlendiği sırada uygulanabilecek olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez

³³⁹ 14. Madde: **Adil yargılanma hakkı**

1. Herkes mahkemeler ve yargı yerleri önünde eşittir. Herkes, hakkındaki bir suç isnadının veya hak ve yükümlülükleri ilgili bir hukuki uyuşmazlığın karara bağlanmasında, hukuken kurulmuş yetkili, bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından adil ve aleni olarak yargılanma hakkına sahiptir. Davayı izleyenler ve basın mensupları, demokratik bir toplumdaki genel ahlak, kamu düzeni (ordre public) veya ulusal güvenlik nedeniyle, veya tarafların özel yaşamlarının menfaatinin gerektirmesi halinde, veya mahkemenin görüşüne göre aleniliğin adaletin gerçekleşmesine zarar vereceği özel şartların kesinlikle gerektirdiği ölçüde, duruşmalardan tamamen veya kısmen çıkarılabilir; ancak bir ceza davasında veya hukuk davasında verilen hüküm, gençlerin menfaati, veya aile uyuşmazlıkları veya çocuğun velayeti ile ilgili davalar aksini gerektirmedikçe aleni olarak tefhim edilir.

2. Hakkında bir suç isnadı bulunan bir kimse, hukuka göre suçluluğu kanıtlanıncaya kadar masum sayılma hakkına sahiptir.

3. Hakkında bir suç isnadı bulunan bir kimsenin bu isnadın karara bağlanmasında, tam bir eşitlik içinde asgari şu haklara sahiptir:

a) Hakkındaki suç isnadının niteliği ve nedenleri konusunda ayrıntılı bir şekilde ve anlayabileceği bir dilde derhal bilgilendirilme;

b) Savunmasını hazırlamak ve kendi seçtiği avukatla görüşmek için yeterli zamana ve kolaylıklara sahip olma;

c) Sebepsiz yere gecikmeden yargılanma;

d) Duruşmalarda hazır bulundurulma ve kendisini bizzat veya kendi seçeceği bir avukat aracılığıyla savunma; eğer avukatı bulunmuyorsa sahip olduğu haklar konusunda bilgilendirilme; adaletin yararı gerektirdiği her durumda kendisine bir avukat tayin edilme ve eğer avukata ödeme yapabilecek yeterli imkânı yoksa, ücretsiz olarak avukat tayin edilme;

e) Aleyhindeki tanıkları sorguya çekme veya çekirme ve lehindeki tanıkların mahkemeye çıkmalarını ve aleyhindeki tanıklarla aynı koşullarda sorguya çekilmelerini sağlama;

f) Mahkemede konuşulan dili anlamıyor veya konuşmıyorsa, bir çevirmenin yardımından ücretsiz olarak yararlanma;

g) Kendisini suçlayacak şekilde tanıklık yapmama veya bir suçu itirafa zorlanmama.

BM düzeyinde savunma hakkının korunmasına ve ihlaline ilişkin en bilinen karar Uluslararası Adalet Divanının (“Divan”) LaGrand Kararıdır. Dava Almanya tarafından Amerika Birleşik Devletleri’ne karşı açılmıştır. Karara konu olan olayda Alman asıllı, Alman vatandaşlığına sahip fakat ABD’de yaşayan LaGrand kardeşler silahlı bir soygun esnasında bir adamı öldürmüş, bir kadını da ağır yaralamışlardır. Bunun üzerine görülen davada her ikisi de idam cezasına çarptırılmışlardır. Soruşturma süresince La Grand kardeşler her ne kadar Alman Konsolosluğu’ndan yardım isteme hakları olsa da bundan haberdar edilmemiş ve dolayısıyla bu haktan yararlanamamışlardır. Bunun üzerine La Grand kardeşler haklarında verilen kararı temyiz etmiş, gerekçe olarak da konsolosluk yardımı hakkından yoksun bırakıldıklarını, bu hakkın kendilerine Amerikan yetkililerince bildirilmediğini, bunu kullanabilselerdi daha iyi bir savunma yapabileceklerini ileri sürmüşlerdir. Bu temyiz başvurusunu da federal mahkeme, usulden, ilk derece mahkemesinde ileri sürülmeyen hususların temyiz aşamasında ileri sürülemeyeceği kuralından hareketle reddetmiştir. Bunun üzerine mahkumların cezaları infaz edilmiştir. Burada Almanya’nın Uluslararası Adalet Divanına, infazın durdurulması için Viyana Konvansiyonu’na dayanarak yaptığı geçici tedbir başvurusu da sonuçsuz kalmış, bunun üzerine Almanya ABD’ye karşı Uluslararası Adalet Divanında, geçici tedbirleri uygulamaya koymadığı gerekçesiyle dava açmıştır. ABD, Divana verdiği savunmasında, Viyana Konvansiyonu’nun bireylere değil yalnızca devletlere haklar verdiğini, kişi haklarını korumadığını, Almanya’nın Divanı bir uluslararası yüksek ceza mahkemesine dönüştürmeye çalıştığını öne sürmüştür. 2001 yılında karara bağlanan davada, Divan tarafından ABD’nin argümanları reddedilmiş ve Almanya lehine karar verilmiştir. Bu kararda Divan “Viyana Konvansiyonu’nun bireylerin de haklarını koruduğunu, bu hakların iç hukuk tarafından sınırlandırılmayacağını ancak

4. Küçüklerin yargılanmasında küçüklerin yaşlarını ve rehabilitasyonlarını ilerletme gereğini göz önünde tutacak bir yargılama usulü izlenir.

5. Bir suçtan ötürü mahkûm olan bir kimse, mahkumiyetinin ve aldığı cezanın daha yüksek bir yargı yeri tarafından hukuka göre incelenmesini isteme hakkına sahiptir.

6. Bir kimse bir suçtan ötürü nihai bir kararla mahkûm olduğunda ve bu mahkumiyeti adli hata bulunduğu gerekçesiyle bozulduğunda veya kendisi bağışlandığında, eğer mahkûmiyet kararının verildiği tarihte bilinmeyen olayların ortaya çıkarılamamış olmasının nedenleri kısmen veya tamamen kendisine yüklenebileceği kanıtlanmadıkça, bu tür bir mahkumiyetin sonucu olarak ceza çeken bir kimseye hukuka uygun olarak tazminat ödenir.

7. Bir ülkenin hukukuna ve ceza yargılama usulüne uygun olarak daha önce kesin biçimde mahkûm olan veya beraat eden bir kimse aynı suçtan ötürü ikinci kez yargılamaz ve cezalandırılmaz.

düzenlenebileceğini, ayrıca konvansiyonda düzenlenen geçici tedbirlerin de bağlayıcı olduğunu” belirtmiştir. Bu karara göre, ABD hem Almanya’ya hem de La Grand kardeşlere karşı olan yükümlülüğünü ihlal etmiştir³⁴⁰.

1.3.2 Amerikalılararası İnsan Hakları Sistemi’nde savunma hakkı

Amerikalılararası İnsan Hakları Sistemini oluşturan uluslararası örgüt Amerikan Devletleri Örgütüdür (Organization of American States). Bu sistemde temelde iki ana uluslararası sözleşme metni vardır: Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisi ve Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi.

Amerika kıtasındaki devletler İkinci Dünya Savaşı sonrasında 1948 yılında Bogota’da yapılan zirvede Amerikan Devletleri Örgütü³⁴¹ (ADÖ) Şartını ve Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisi’ni kabul etmişlerdir. Bu tıpkı Avrupa kıtasında olduğu gibi Amerika kıtasındaki bölgesel örgütlenmenin bir sonucudur³⁴². ADÖ’nün kuruluş amacı Amerika kıtasındaki devletler arasında bir yandan barış ve adaleti sağlamak, dayanışmayı ve iş birliğini artırmak, diğer yandan da devletlerin egemenliklerini, toprak bütünlüklerini ve bağımsızlıklarını savunmaktır³⁴³. Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisi, ADÖ Şartıyla birlikte ortaya çıkmıştır ve uluslararası düzeyde insan haklarını düzenleyen ilk metindir³⁴⁴. Bu şartta savunma hakkı tek bir maddede öngörülmemekle birlikte savunma hakkının sağlanmasına yönelik diğer haklar madde 18 (adil yargılanma hakkı), madde 24 (dilekçe hakkı), madde 25 (keyfi gözaltına alınmaya karşı korunma) ve madde 26’da (usulüne uygun yargılanma hakkı) dağınık şekilde düzenlenmiştir³⁴⁵. Amerikan İnsan Hakları ve

³⁴⁰<http://www.icj-cij.org/files/case-related/104/7738.pdf> (http- 4) (Erişim tarihi: 14.12.2017). Divan’ın benzer başka bir kararı için bakınız: Avena davası- Meksika ABD’ye karşı.

³⁴¹Bugün Amerika kıtasındaki bağımsız devletlerin tamamı bu örgütün üyesidir.

³⁴²Y. Ural Uslan, T. Güner (2014). İnsan Haklarının Bölgesel Düzeyde Korunması: Amerikan Sistemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19 (2), s. 310.

³⁴³http://www.oas.org/en/about/who_we_are.asp (http- 5) (Erişim tarihi: 14.12.2017)

³⁴⁴Bu bildiri BM İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi’nden birkaç ay önce yayınlanmış ve ona öncüllük etmiştir.

³⁴⁵**Madde 18 Adil Yargılanma Hakkı:** Her kişi, yasal haklarına saygı gösterilmesini temin etmek üzere mahkemeye başvurabilir. Keza, her kişiye, herhangi bir temel anayasal hakkını ihlal ederek ona zarar veren kamusal makamların tasarruflarına karşı onu koruyacak olan mahkemeler önünde, basit ve kısa usuller sağlanmış olmalıdır.

Ödevleri Bildirisi'nin gerek hükümlerinin dağınık ve yetersiz olması gerekse hukuki niteliğinin bir bildiri olup imzalandığı tarih itibarıyla hukuki bağlayıcılığının bulunmaması sebebiyle bu alanda bir yenilik ve gelişme zorunlu görülmüştür³⁴⁶. Bu sebeple Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi (AMİHS) 1969 yılında ADÖ tarafından kabul edilmiş ve 1978 yılında yürürlüğe girmiştir. Sözleşmenin amacı sözleşme metninde şu şekilde ifade edilmiştir³⁴⁷:

“Bu Sözleşmeyi imzalayan Amerikan Devletleri,

Bu bölgede, demokratik kurumlar çerçevesi içinde insanın temel haklarına saygıya dayanan bir kişi özgürlüğü ve sosyal adalet sistemini oluşturma hususundaki niyetlerini yeniden teyit ederek,

İnsanın temel haklarının o kimsenin belli bir devletin vatandaşı olmasından kaynaklanmadığını, ama insan olma sıfatından gelen bir temele dayandığını ve dolayısıyla Amerikan devletlerinin iç hukukları ile bu haklar için sağlanan korumayı, bir sözleşme formu altında yeniden yürürlüğe koyan ya da tamamlayan uluslararası düzlemdeki korumanın meşru olduğunu kabul ederek,

Bu ilkelerin Amerikan Devletleri Örgütü Şartı'nda, Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisinde ve Evrensel İnsan Hakları Bildirisinde düzenlenmiş olduğunu ve bunların bölgesel düzlemin yanı sıra dünya çapında, diğer uluslararası belgelerde yeniden teyit edildiğini ve yetkinleştirildiğini değerlendirerek,

Evrensel İnsan Hakları Bildirisi uyarınca, korkudan ve yoksulluktan kurtulma özgürlüklerinden yararlanan özgür insan idealinin ancak medeni ve siyasi haklarının yanı sıra ekonomik, sosyal ve kültürel haklarından herkesin yararlandığı koşulların yaratılmasıyla gerçekleştirilebileceğini yeniden vurgulayarak aşağıdaki hükümler üzerinde anlaşmaya varmışlardır. ”

Bu sözleşmede savunma hakkı Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisi'nin aksine daha derli toplu biçimde adil yargılanma hakkı başlığı altında düzenlenmiştir³⁴⁸.

Madde 24 Dilekçe Hakkı: Her kişi, genel ya da özel çıkarlara ilişkin çıkarları için, herhangi bir yetkili makama saygılı içerikte dilekçe vermek ve bu dilekçesine ilişkin olarak derhal bir karar elde etmek hakkına sahiptir.

Madde 25 Keyfi Gözaltına Alınmaya Karşı Korunma: Hiç kimse, daha önce yürürlüğe konmuş yasayla öngörülen hallerde ve usullere uygun olması hali hariç özgürlüğünden yoksun bırakılmaz. Hiç kimse, yalnızca medeni hukuk/sözleşmesel nitelikte yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden ötürü, özgürlüğünden yoksun bırakılmaz. Özgürlüğünden yoksun bırakılan her bireyin, bir mahkeme tarafından gecikmeksizin gözaltına alınmasının yasallığını netleştirme ve uygun olmayan bir gecikmeye mahal vardır. Her birey aynı zamanda, gözaltında tutulduğu sürede insanca muamele görmeye de hak sahibidir.

Madde 26 Usulüne Uygun Yargılanma Hakkı: Kendisine suçlama yöneltilen her kişi, suçu kanıtlanana dek masum sayılır. Bir suç işlediği isnadı yapılan her kişinin, daha önce yürürlüğe konmuş yasalar uyarınca önceden kurulmuş ve tarafsız ve aleni yargılama yapan mahkemeler tarafından yargılanma ve zalimane, küçültücü ya da mutat olmayan cezaya çarptırılmama hakkı vardır.

³⁴⁶M. S. Gemalmaz (2010). *Ulusalüstü İnsan Hakları Hukukunun Genel Teorisine Giriş*. İstanbul: Legal Yayınevi, s. 1223.

³⁴⁷Çeviri: <https://burakgemalmaz.com/wp-content/uploads/2015/05/02.pdf> (http- 6) (Erişim tarihi: 20.11.2020)

³⁴⁸**Madde 8: Adil Yargılanma Hakkı**

Sözleşme'nin bir diğer önemi, insan haklarını detaylı olarak düzenlemesinin yanında bunlara bir güvence mekanizması olarak Amerikalılararası İnsan Hakları Komisyonu ve Amerikalılararası İnsan Hakları Mahkemesinin (AMİHM) kurulmuş olmasıdır. Her ne kadar Avrupa sisteminden farklı olarak hakkı ihlal edilen bireylerin komisyon ya da mahkeme önünde davacı olma hakkı tanınmamışsa da insan hakkı ihlalleri söz konusu olduğunda devletler tarafından bu husus devletin yetkiyi tanıyıp tanınamamasına göre komisyon ya da mahkeme önüne taşınabilir³⁴⁹. Yani ikili bir denetim mekanizması söz konusudur.

AMİHM'nin 2014 tarihli "Sınır dışı edilen Haitililer ve Dominikliler vs. Dominik Cumhuriyeti" davasında, Dominik Cumhuriyeti'nin davacıların Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesinin 8. maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkını ihlal ettiği belirtilmiştir. Dava konusu olayda bazı Dominik Cumhuriyeti vatandaşları çeşitli suçlarla itham edilerek,

1. Herkes, kendisine yöneltilen herhangi bir suç isnadının kanıtlanmasında ya da medeni, çalışmaya ilişkin, mali veya başka herhangi bir mahiyetteki haklarının ve yükümlülüklerinin belirlenmesinde, usulüne uygun güvencelerle ve makul süre içerisinde, daha önceden yasa ile kurulmuş yetkili bağımsız ve tarafsız bir yargı yeri tarafından yargılanmaya hak sahibidir.
2. Bir suç isnat edilen kişi, yasaya uygun olarak suçluluğu kanıtlanmadığı sürece masum sayılma hakkına sahiptir. Dava süresince herkes tamamen eşit şartlarla aşağıda sayılan asgari güvencelere sahiptir:
 - a. Sanığın, yargı yeri ya da mahkeme önünde kullanılan dili anlamıyor ya da konuşmıyor olması hainde, ücretsiz olarak tercüman ya da çevirmenin yardımını alma hakkı;
 - b. Sanığa isnat edilen suçlamaların ayrıntılı olarak önceden bildirilmesi;
 - c. Savunmasını hazırlaması için elverişli zaman ve olanaklar;
 - d. Sanığın bizzat ya da kendi seçeceği bir avukatın yardımının alarak kendini savunması hakkı ve avukatı ile serbestçe ve mahremiyeti sağlanarak/özel olarak iletişimde bulunması hakkı;
 - e. Sanık bizzat savunma yapmıyor ya da yasanın öngördüğü zaman dilimi içinde sanığın avukatı meşgul ise, iç hukukun öngördüğü şekilde ödeme yapılsın ya da yapılmıyorsa, devlet tarafından temin edilecek bir avukatın yardımını almaya ilişkin devredilmez hak;
 - f. Savunmanın, mahkemede hazır bulunan tanıkları sorgulama ve olgulara ışık tutabilecek olan uzmanların ya da diğer kişilerin, tanık sıfatı ile, hazır bulunmalarının temini;
 - g. Kendi aleyhine tanıklık yapmaya ya da suçlu olduğunu kabul etmeye zorlanmama hakkı;
 - h. Hükümün bir yüksek mahkemede temyiz edilmesi hakkı.
3. Sanık tarafından yapılacak bir suç itirafı sadece herhangi bir biçimde bir baskı olmaksızın yapılmış ise geçerli sayılacaktır.
4. Temyize tabi olmayan bir hükümle beraat eden bir sanık, aynı nedenden ötürü bir yeni yargılamaya tabi tutulmayacaktır.
5. Ceza davaları, adaletin tecelli ettirilmesinden elde edilecek yararı koruyabilmek için gerekli olabilecek istisnalar dışında, aleni olacaktır.

Metnin tercümesi için bkz: [http- 5](http://5) (Erişim tarihi: 15.12.2017)

³⁴⁹Bu ikili düzenleme önemlidir çünkü Amerikan Devletleri Örgütü üyesi olup, Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirisi'ni imzalayan tüm devletler Amerikan İnsan Hakları Sözleşmesi'ne taraf olmamış, mahkemenin yetkisini de tanımamıştır. Bunların başında Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada gelir. Ancak bu devletler her şekilde Amerikan Devletleri Örgütü şartıyla bağlı olduğu için Bildiri ile de bağlıdır ve bunlar aleyhine mahkemede dava açılmazken Komisyon'un bunlara karşı yapılan başvuruları inceleme yetkisi mevcuttur.

bazı Haitililer ise oturma izni olmadığı gerekçesiyle haksız yere sınırışı edilmişlerdir. Bu işlemler süresince Dominik Cumhuriyeti'ndeki yetkililer davacıların savunma haklarından yararlanmalarına izin vermemişlerdir. Bunun üzerine mahkemeye intikal eden olayda mahkeme sözleşmenin diğer maddelerinin yanı sıra adil yargılanma hakkının da ihlal edildiğine kanaat getirmiş ve Dominik Cumhuriyeti'ne bu durumu düzeltmesi için uyarıda bulunmuştur³⁵⁰.

Bu sözleşmeyle ilgili bir diğer karar ise Amerika Birleşik Devletleri'ne karşı Komisyon önüne gelmiş olan Abu Ali Abdur'Rahman kararıdır³⁵¹. Bu kararda Abu Ali Abdur'Rahman adam öldürme suçundan yargılanmış ve idam cezasına çarptırılmıştır. Bu cezanın infazı ise uzun bir süreliğine ertelenmiştir. Bu esnada Komisyon önüne gelen dilekçede iddia edilen, Amerika Birleşik Devletleri'nde yapılan ceza yargılaması esnasında delillere riayet edilmediği, sanığın akli dengesinin göz önüne alınmadığı vb. sebeplerle adil yargılama hakkının ihlal edildiğidir. Komisyon ise yaptığı inceleme sonunda iddiaları haklı bulmuş, ABD'nin Amerikan İnsan Hakları ve Ödevleri Bildirgesi'nden doğan adil yargılanma hakkına ilişkin yükümlülüklerini ihlal ettiğine karar vermiş ve sanığın yeniden yargılanmasını ya da ruh sağlığına ilişkin şartlar göz önünde bulundurularak salıverilmesini önermiştir.

1.3.3 Afrika İnsan ve Halklar Hakları Şartı'nda savunma hakkı

Afrika İnsan ve Halklar Hakları Şartı (AİHHŞ), Afrika Birliği Örgütü (AFBÖ) tarafından 1981 yılında hazırlanmış ve örgüt üyesi devletlerce imzalanmıştır. Bu sözleşmenin amacı Afrika kıtasında insan haklarının tanınmasını ve uygulanmasını sağlamaktır. Bu sözleşme de tıpkı Avrupa ve Amerika kıtasında olduğu gibi Afrika kıtasında bölgesel bir insan hakları sistemi kurmayı amaçlamış; bunu yaparken de evrensel insan hakları değerlerini esas almıştır. Sözleşmede öngörülen hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması için de denetim mekanizması olarak Afrika İnsan ve Halklar Hakları Komisyonu (AİHHK)

³⁵⁰http://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/resumen_282_ing.pdf (http- 7) (Erişim Tarihi: 17.12.2017)

³⁵¹<http://www.oas.org/en/iachr/decisions/2014/USPU12422EN.pdf> (http- 8) (Erişim tarihi: 17.12.2017)

kurulmuştur³⁵². Bunun yanı sıra bir diğer denetim mekanizması olarak 1998 yılında Afrika İnsan ve Halklar Hakları Mahkemesi (AIHHM) kurulmuştur³⁵³.

AIHHŞ’de savunma hakkı “adil yargılanma hakkı” başlığı altında düzenlenmiştir³⁵⁴. Bu şarttaki düzenlemenin bu çalışma açısından önemi “savunma hakkının” bir terim olarak kullanılmasıdır. Ancak buradaki kullanım geniş anlamıyla savunmanın haklarını değil, avukat aracılığıyla savunma hakkını ifade eder.

Jean-Marie Atangana Mebara vs. Kamerun kararı³⁵⁵, Afrika İnsan ve Halklar Hakları Komisyonu tarafından bu hakkın doğrudan değerlendirildiği bir karardır. Karara konu olayda, Kamerun hükümetinde bakanlık görevinde bulunmuş olan bir kişiye zimmet suçu isnat edilerek tutuklanmış ve iç hukuktaki azami tutukluluk süresini aşan bir süre tutuklu kalmış ayrıca avukatlarının ve kendinin tüm çabasına rağmen kendisine süreçle ilgili bilgi verilmemiştir. Bunun üzerine Sözleşmenin 7. maddesinden doğan adil yargılanma hakkına ilişkin yükümlülüklerini ihlal ettiği gerekçesiyle Kamerun devletine karşı Komisyona başvurulmuştur. Komisyon yaptığı değerlendirmede gerçekten Kamerun’un bu hakkı ihlal ettiğini, buna bir an önce son vermesi gerektiğini ve mağdur kişiye tazminat ödemesi gerektiğini karara bağlamıştır.

³⁵²<http://www.achpr.org/about/history/> (http- 9) (Erişim tarihi: 14.12.2017)

³⁵³Şu ana kadar Afrika Birliği Örgütü üyesi devletlerden 30 tanesi mahkemenin kuruluş protokolünü onaylamıştır fakat yalnızca sekiz tanesi mahkemenin doğrudan yetkisini tanımıştır.

³⁵⁴Madde 7:

1. Herkes davasının dinlenilmesi hakkına sahiptir. Bu hak;
 - a. Yürürlükteki sözleşmeler, yasalar, düzenlemeler ve teamüllerce kendilerine tanınan ve güvence altına alınan temel hakları ihlal eden tasarruflara karşı yetkili ulusal organlara başvurma hakkı;
 - b. Yetkili yargı merci tarafından suçluluğu kesinleşinceye kadar masumiyet karinesinden yararlanma hakkı;
 - c. Kendi seçeceği bir avukat tarafından savunulması dahil olmak üzere savunma hakkını,
 - d. Tarafsız mahkemelerce makul bir süre içinde yargılanma hakkını kapsar.
2. Hiç kimse işlendiği sırada yasal olarak cezalandırılabilir bir eylem veya bir ihmalden dolayı cezalandırılamaz. Suçun işlendiği sırada öngörülmeleyen hiçbir cezai yaptırım uygulanamaz. Ceza şahsidir ve yalnız suçluya uygulanabilir.

(Metnin tercümesi için bkz: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/213666>) (http- 10) (Erişim tarihi: 14.12.2017); ayrıca (http- 6) (Erişim tarihi 20.11.2020).

³⁵⁵http://www.achpr.org/files/sessions/18theo/comunications/416.12/communication_416.12_eng.pdf (http- 11) (Erişim tarihi: 17.12.2017). Benzer kararlar için bkz: *Mouvement du 17 Mai vs .Democratic Republic of Congo*; *Haregewoin Gabre-Selassie and IHRDA (on behalf of former Dergue Officials) vs. Ethiopia*.

1.3.4 Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde savunma hakkı

Savunma hakkının uluslararası boyutta korunduğu bir diğer sözleşme ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'dir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile kurulan hukuk sistemi de “devletlerin ortak iradeyle, devlet ötesinde hukukun üstünlüğünü yaratmak amacıyla oluşturulmuştur”. Sözleşmeye taraf olan devletler hukukun üstünlüğünü tanıyıp hukuk devletine dayanak olan temel hak ve özgürlükleri güvence altına alırlar³⁵⁶.

Bu sözleşmenin Türk iç hukuku açısından da bağlayıcı olması nedeniyle buradaki düzenleme önem arz eder. Bu sözleşmenin önemli olmasının bir diğer sebebi Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'yle birlikte sözleşme ihlallerinin yargısal yaptırıma bağlanmış olmasıdır. 1950 yılında başta Avrupa Devletleri olmak üzere zaman içinde diğer pek çok devlet tarafından da kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 6. maddesinde³⁵⁷ “Adil Yargılanma Hakkı” başlığı altında savunma hakkını açıkça ve bağlayıcı bir biçimde kabul etmiştir³⁵⁸. Buna göre, sözleşmeye taraf devletler bir yargılama esnasında adil yargılanma hakkını ve dolayısıyla savunma hakkını tanımak zorundadır.

³⁵⁶Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 412.

³⁵⁷1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veya, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.

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

3. Bir suç ile itham edilen herkes aşağıdaki asgari haklara sahiptir:

a) Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarını sorguya çekmek veya çekertmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;

e) Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.

Tercüme için bkz: https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf (http- 12) (Erişim tarihi: 20.11.2020)

³⁵⁸Hafizoğulları, 1994, **a.g.k.**, 2.; Türkiye'nin AİHS'i kabulü 1954 yılında, AİHM'nin zorunlu yargı yetkisini tanınması ise 1990 yılında olmuştur.

Savunma hakkının hukuki niteliği karşılaştırmalı hukuklarda farklı olmakla birlikte gerek Türk hukuku gerekse AİHS'e taraf devletlerin iç hukukları bakımından temel bir insan hakkı olduğu kuşkusuzdur. Bu hak sadece AİHS 6. maddesiyle düzenlemekle kalmamış aynı zamanda AİHM denetimi sonucu ortaya çıkan içtihatlarla da güçlendirilmiştir³⁵⁹. AİHS md. 6/3'te düzenlenen savunma hakları, çalışmanın üçüncü bölümünde yargı konusunda vergi mükellefinin sahip olduğu savunma hakları kapsamında detaylı olarak incelenecektir. Bu nedenle burada daha fazla detaylı bilgiye yer verilmemiştir.

1.4 Anayasal Bir Hak Olarak Savunma Hakkı

Günümüzde demokrasiler iki ayak üstünde durmaktadır; ulusal egemenlik ve insan hakları. Bunlardan insan hakları, devlet egemenliğini sınırlarken bütün hukuk sistemi de bu doğrultuda kurulmaktadır³⁶⁰. İnsan hakları temelinde kurulan hukuk sistemlerinde bireylere bir isnat veya iddia yöneltildiği takdirde bireyler bazı haklara sahip olurlar. Bunun sebebi ise henüz isnat edilen suçun/iddianın kesinleşmemiş olmasıdır. Eğer bireyler kendilerine suç isnat edildiği takdirde kendilerini savunamaz veya adil ölçüler içinde yargılanamazlarsa ne suç ne de masumiyet objektif şekilde ispat edilebilecektir. Ayrıca, savunma hakkı sayesinde kişiler kendilerinde bir isnat veya iddia yönetilmese dahi hakları ihlal edildiği takdirde bunun için hukuki yollara başvurabilirler. Bu sebeple modern anayasalar temel hak ve özgürlükleri düzenlerken savunma hakkı ve adil yargılanma hakkına ilişkin özellikle detaylı düzenlemeler öngörmektedir³⁶¹.

Anayasal haklar (constitutional rights/droits constitutionnels), anayasada tanınan ve böylece anayasal güvence altına alınan temel haklardır³⁶². “Temel haklar, tek tek tanınan bir

³⁵⁹AİHM'nin 7.11.1988 tarihli Salabiaku vs. Fransa kararı; 30.11.1991 tarihli Borgers vs. Belçika kararı; 24.11.1993 tarihli Imbrioscia vs. İsviçre kararı; 23.11.1993 tarihli Poitrimol vs. Fransa kararı; 24.2.1994 tarihli Bendenoun vs. Fransa kararı; 18.03.1997 tarihli Fouche vs. Fransa kararı; 23.4.1997 tarihli Van Mechelen vd. vs. Hollanda kararı; 29.7.1998 tarihli Guérin vs. Fransa kararı; 29.7.1998 tarihli Omar vs. Fransa kararı; 15.11.2001 tarihli Correia de Matos vs. Portekiz kararı; 23.7.2002 tarihli Janosevic vs. İsveç kararı; 6.5.2003 tarihli Perna vs. İtalya kararı; 19.11.2004 tarihli Falk vs. Hollanda kararı; 8.11.2015 tarihli Bader ve Kanbor vs. İsveç kararı; 11.7.2006 tarihli Jalloh vs. Almanya kararı; 5.2.2008 tarihli Romanaukas vs. Litvanya kararı; 1.6.2010 tarihli Gafgen vs. Almanya kararı; 15.01.2011 tarihli Block vs. Macaristan kararı.

³⁶⁰Demirbaş, 1999, **a.g.k.**, 191.

³⁶¹D. Yarsuvat (1995). *Kitle İletişim Araçlarının Ceza Adaletine Etkisi*. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi, No:10, s. 99.

³⁶²K. Gözler (2011). *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, 2. Cilt. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 490.

güvenceler dizisi olarak değil, insan onurunun korunması ve insanın serbestçe gelişmesini amaçlayan tutarlı ve eksiksiz bir değerler sistemi olarak yorumlanması gereken, objektif bir hukuk düzeni meydana getirir.”³⁶³ Bu şekilde tanınan Anayasa’da düzenlenen hak ve özgürlükler, temel hak ve özgürlükler olup aslında bunlar anayasal güvenceye sahip insan haklarını ifade eder³⁶⁴. Bir kişinin anayasal bir hakkı ileri sürebilmesi için bu hakkı ona tanıyan geçerli anayasal bir norm olmalıdır³⁶⁵. “Temel hak ve özgürlüklerin güvenceye bağlanmasının yanı sıra bunların etkin ve amacına uygun olarak kullanılmasını sağlayacak olanakların getirilmesi hukuk devleti olmanın bir gereğidir.”³⁶⁶

1.4.1 Anayasalarda savunma hakkı

Modern demokrasilerin anayasalarında normlar iki farklı kategoride bulunur. İlk kategori yasama, yürütme ve yargı erkini düzenleyen kurallardır. İkinci kategori ise devletin gücünü düzenleyen ve sınırlayan kuralları içerir. Anayasal haklar olarak nitelendirilen normlar burada yer alır. Bu ikili sistem başta demokratik anayasalar olmak üzere tüm dünyada geçerli görünmektedir³⁶⁷. Anayasa düzeyindeki bir tanıma ve korumadan yararlanan tüm hak ve özgürlükler, temel hak ve hürriyetler olarak nitelenir³⁶⁸. Anayasal düzeydeki temel haklar, tıpkı anayasada düzenlenen diğer tüm kurallar gibi anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesinden yani anayasal güvenceden yararlanır³⁶⁹. Anayasal hakların güvence altında olmasının en büyük kaynağı ise anayasa yargısının varlığıdır. Savunma hakkı da hukuk devletindeki temel haklardandır çünkü bir kişinin savunma haklarından yoksun bırakılması hukuki güvenlik ile bağdaşmaz³⁷⁰. Bu nedenle modern anayasalarda düzenlenmiştir.

³⁶³Kaboğlu, 2010, **a.g.k.**, 377.

³⁶⁴Gözler, 2011, **a.g.k.**, 490.; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 135.

³⁶⁵R. Alexy (2010). *A Theory of Constitutional Rights*. (Çev: Julian Rives). New York: Oxford University Press, s. 20.

³⁶⁶AYM 20.03.2002 tarih ve 2000/48 Esas ve 2002/36 Karar sayılı kararı.

³⁶⁷R. Alexy (2003). Constitutional Rights, Balancing and Rationality. *Ratio Juris*, 16 (2), s. 131.

³⁶⁸Gözler, 2011, **a.g.k.**, 487.

³⁶⁹U. Araslı (2015). *Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Anayasal Temel İlke ve Kavramlar*. Ankara: TBB Yayınları, s. 215.

³⁷⁰Zafer, 2013, **a.g.k.**, 507.

1958 tarihli Fransız Anayasası'na bakıldığında, metnin içinde savunma hakkını, hatta temel hakları düzenlemediği ancak bunlarla ilgili hem İVHB'ye hem de 1946 Anayasası başlangıç hükümlerine doğrudan atıf yapmış olduğu ve böylece bu metinleri de Anayasallık Bloğuna dahil ettiği görülür. Daha önce de belirtildiği üzere bu metinler Fransız hukukunda ölçü norm olarak kullanılır. Bunun sonucunda bu metinlerde yer alan temel haklar ve dolayısıyla savunma hakkı anayasal güvenceye sahip olmuştur. 1958 Anayasası tarafından kabul edilen tüm haklar anayasal değere sahiptir ancak bunlar yer aldıkları metinlerle sınırlı değildir³⁷¹. Her ne kadar Anayasallık Bloğunun bir parçası olmasa da AİHS ve Fransa'nın tarafı olduğu diğer sözleşmelerde de savunma hakları ilkesi, " tarafların haklarının dengeli bir şekilde korunduğu eşit ve adil bir yargılama olarak" tanımlanmış ve kabul edilmiştir³⁷².

1787 ABD Anayasası'nın ilk halinde baskın olan tavır daha çok özgürlük ve devletin yapısına ilişkin olsa da daha sonra yapılan anayasa değişiklikleri ve ekleriyle anayasal haklar da kabul edilmiş ve özellikle 5. (Amendment 5: Right of Persons/Kişilerin Hakları), 6. (Amendment 6: Rights of Accused in Criminal Prosecutions/Ceza Yargılamasında Sanığın Hakları) ve 14. eklerle (Amendment 14: Rights Guaranteed: privileges and immunities of citizenship, due process and equal protection/Kişisel özgürlüklerin teminatı: vatandaşlığa dair ayrıcalıklar ve bağışıklıklar, adil yargılama ve eşit koruma) birlikte savunma hakkı anayasal koruma altına alınmıştır. ABD Anayasası'nda doğal haklar anlayışının bir sonucu olarak kişilerin hakları anayasada sayılanlardan ibaret değildir. Yani anayasal haklar sayılanlarla sınırlı değildir. Buna uygun olarak "Bazı hakların Anayasa'da sıralanmış olması, halkın diğer haklarının reddedilmesi veya önemsenmemesi olarak yorumlanmayacaktır." şeklindeki Amerikan Anayasası 9. ek maddesi de tüm hakların aynı şekilde kısıtlanması mümkün olmadığından özgürlükçü bir tavırla eklenmiştir³⁷³. Ulusal mahkemeler anayasal hakları uygularken, yargının gücü ve sınırları aynı zamanda mahkemelerin hakları geniş ya da dar kapsamda değiştirmelerini de etkileyecektir³⁷⁴. Örneğin, Amerikan Yüksek

³⁷¹<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-de-1958-en-20-questions/la-constitution-en-20-questions-question-n-4.16623.html> (http- 13) (Erişim tarihi: 16.11.2017)

³⁷²(http-13)

³⁷³Erdoğan, 2007, **a.g.k.**, 189.

³⁷⁴Neuman, 2003, **a.g.k.**, 1870.

Mahkemesinin Johnson vs. Zerbst kararında Anayasanın 6. ekine atıf yapılarak savunma hakkının engellenemeyeceği vurgulanmıştır³⁷⁵. Ayrıca Yüksek Mahkeme “Due Process of Law” ilkesini özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında temel haklara dayanak oluşturacak şekilde yorumlayarak bu yönde içtihat geliştirmiştir³⁷⁶.

1949 tarihli Alman Anayasası’nın ilk kısmı da yine “temel haklar” başlığı altında kişilerin haklarını düzenlemiş, hatta burada korunan hakların “insan hakları” olduğunu ilk maddesinde açıkça belirtmiştir. Alman Anayasası her ne kadar açıkça bir “savunma hakkı” düzenlemese de gerek dilekçe hakkı (madde 17, Right of petition), gerekse adil yargılanma (madde 103, Fair Trial) başlıkları altında düzenlediği haklarla savunma hakkını da anayasal güvence kapsamına almıştır. Buna ilişkin olarak Alman Federal Anayasa Mahkemesi’nin Lüth kararı³⁷⁷ önemlidir. Bu kararda Alman Anayasa Hukukunu temel olarak şekillendiren üç ilke ortaya konmuştur. Bunlardan ilki şudur: Bireylerin haklarının anayasal güvenceye sahip olması demek sadece genel anlamda vatandaşların haklarının devlete karşı savunulması değildir. Anayasal haklar aynı zamanda bir objektif değerler sistemini oluşturur. Bu kararın ana fikri, “anayasal hakların sadece kurallar değil aynı zamanda da ilkeler olmasıdır.” İkinci sonuç, anayasal hakların içinde yer alan değerler ya da ilkeler yalnızca devletle vatandaş arasındaki ilişkilerde uygulanmakla kalmaz, bunun ötesinde hukukun tüm alanlarında uygulanır. Son olarak da değerler ve ilkeler çatışma eğilimindedir ve ilkelerin çatışması ise ancak dengelenerek çözülebilir³⁷⁸. İlkeler olarak anayasal haklar, ideal olanın gerekliliğidir. Bu gerekliliğin sonucu olarak ilkeler de -yasal ve fiili imkanlar dahilinde- mümkün olan en geniş kapsamda uygulanması gerekli normlardır³⁷⁹.

³⁷⁵Amerikan Yüksek Mahkemesinin 23 Mayıs 1938 tarihli Johnson vs. Zerbst kararı.

³⁷⁶Chevallier, 2010, **a.g.k.**, 81.

³⁷⁷Alman Federal Anayasa Mahkemesinin 15.1.1958 Tarihli kararı. Detaylar için bkz: <https://germanlawarchive.iuscomp.org/?p=51> (http- 14) (Erişim tarihi: 20.11.2020)

³⁷⁸Alexy, 2003, **a.g.k.**, 135.

³⁷⁹Alexy, 2003, **a.g.k.**, 137.

1.4.2 Türk anayasa hukukunda savunma hakkı

Anayasa’da yer alan temel hak ve özgürlükler esasında insan haklarının anayasal güvenceye bağlanmış şeklidir³⁸⁰. 1982 Anayasası’nın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Niteliği” başlıklı 12. maddesinde “herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahip” olduğunu düzenlemiştir³⁸¹ ve sonraki bölümlerde ise temel hak ve özgürlükleri ayrı ayrı sayarak güvence altına almıştır.

Temel haklar ve ödevler, bu başlık altında Anayasa’nın ikinci kısmında dört bölümde düzenlenmiştir. Buna göre, birinci bölüm “Genel Hükümler”, ikinci bölüm “Kişinin Hakları ve Ödevleri”, üçüncü bölüm “Sosyal ve Ekonomik Hak ve Ödevler” ve dördüncü bölüm ise “Siyasi Hak ve Ödevlerdir”. Anayasa’nın bu hükümlerinin içinde Kişinin Hakları ve Ödevleri başlığının son kısmında yer alan haklar ise “korunma hakları” olarak adlandırılır³⁸². Bu bölümde yer alan haklar temel hak ve özgürlüklerin korunmasına ilişkin olduğundan tüm hak ve özgürlükler için geçerlidir; şayet aksi olsaydı bu koruma şekli olarak kalabilirdi. Burada 36-40. maddeler arasında sırasıyla “hak arama hürriyeti (Md. 36), kanuni hâkim güvencesi (Md. 37), suç ve cezalara ilişkin esaslar (Md. 38), ispat hakkı (Md. 39) ve temel hak ve hürriyetlerin korunması (Md. 40)” düzenlenir. Bunlara korunma hakları denmesinin sebebi, “tüm hak ve özgürlüklerin korunması ve bunlara yönelik ihlallerin savuşturulması için kullanılabilecek haklar olmasıdır. Bunların çoğu yargı mercilerine başvuru niteliğinde olmak üzere bütün olarak hak arama özgürlüğünü oluştururlar”³⁸³. Bunun yanı sıra diğer önem arz eden husus ise anayasanın sistematigi bakımındandır. Zira bu haklar, sadece kişinin hakları ve ödevleri kısmındaki hakların değil, anayasada düzenlenen tüm konular ve tüm haklar bakımından geçerlidir³⁸⁴.

Özellikle savunma hakkıyla doğrudan ilişkili olan hak arama özgürlüğünün anayasal güvence altında olması, sadece bu hakkın kullanılmasını değil aynı zamanda diğer hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını da güvence altına

³⁸⁰Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 135.

³⁸¹Aynı hüküm 1961 Anayasası’nın 10. maddesinde de “Temel Hakların Niteliği ve Korunması” başlığıyla ve aynı sözcüklerle değişmeden yer almıştır.

³⁸²Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 164.

³⁸³Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 164.

³⁸⁴Tanör ve Yüzbaşıoğlu, 2016, **a.g.k.**, 205.

alır³⁸⁵. Zira hak arama özgürlüğü, başta insan hakları ve kamu özgürlükleri olmak üzere tüm hak ihlalleri için geçerlidir³⁸⁶. Bu husus AYM içtihatlarında kabul edilmekle birlikte³⁸⁷ Türk hukukunda sadece AYM'nin değil diğer yüksek mahkemelerin de savunma hakkına ilişkin pek çok kararı bulunmaktadır³⁸⁸. Örneğin aşağıdaki kararda savunma hakkının bir anayasal hak olduğu yüksek mahkeme tarafından açıkça vurgulanmıştır³⁸⁹:

“Türk Anayasaları da savunma hakkını, hukukun evrensel kurallarına ve uluslararası sözleşmelere uygun olarak düzenlemiş ve korumuştur. Örneğin, 1924 Anayasası'nın 59. maddesi "Herkes mahkeme önünde haklarını korumak için gerekli gördüğü yasal araçları kullanmakta serbesttir.", 1961 Anayasası'nın 31. maddesi "Herkes meşru bütün vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir.", 1982 Anayasası ise, 36. maddenin birinci fıkrası ile "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir." biçiminde kuralları içermektedir.”

Kişinin kendini savunabilmesinin ya da haksızlığa uğradığı takdirde haklılığını ortaya koyabilmesinin en etkili ve güvenceli yolu bunu idare ve yargı mercileri karşısında ileri sürebilmesidir³⁹⁰. Hak arama özgürlüğünün davalı veya davacı olarak yargı önünde kullanılabileceği gibi idare karşısında kullanılması da mümkündür. Hak arama özgürlüğünün dava dışında kullanılmasının başlıca yolu ise dilekçe hakkı ve idari başvuru gibi resmi makamlara başvurudur³⁹¹. “Hak arama özgürlüğü, diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biri olmakla birlikte aynı zamanda toplumsal barışı güçlendiren, bireyin adaleti bulma, hakkı

³⁸⁵AYM 20.01.2011 tarih ve 2009/53 Esas ve 2011/19 Karar sayılı kararı.

³⁸⁶Mumcu ve Küzeci, 2007, **a.g.k.**, 255.

³⁸⁷AYM 16.06.1992 tarih ve 1992/8 Esas ve 1992/39 Karar sayılı kararı; AYM 20.03.2002 tarih ve 2000/48 Esas ve 2002/36 Karar sayılı kararı. Benzer bir karar için bkz: AYM 1968/61 Esas ve 1969/23 Karar, 29.04.1969 tarih kararı.

³⁸⁸AYM 2.6.1977 tarih ve 1977/43 Esas ve 1977/84 Karar sayılı, 19.9.1991 tarih ve 1991/2 Esas ve 1991/30 Karar sayılı, 8.6.1995 tarih ve 1995/163 Esas ve 1995/36 Karar sayılı, 14.7.1998 tarih ve 1997/41 Esas ve 1999/47 Karar sayılı, 30.6.2004 tarih ve 2004/36 Esas ve 2004/92 Karar sayılı kararları. Danıştay 3. Dairesinin 12.5.1983 tarih ve 1982/4144 Esas ve 1983/1601 Karar sayılı, 8. Dairesinin 27.5.1992 tarih ve 1991/375 Esas ve 1992/1099 Karar sayılı, 7. Dairesinin 14.05.2002 tarih ve 2002/206 Esas ve 2002/2864 Karar sayılı, İDDK'nin 17.2.2011 tarih ve 2007/1846 Esas sayılı ve 2011/6 Karar sayılı kararı.

³⁸⁹AYM 16.6.1992 tarih ve 1992/8 Esas ve 1992/39 Karar sayılı kararı.

³⁹⁰Araslı, 2015, **a.g.k.**, 257.

³⁹¹M. Erdoğan (1999). *Anayasal Demokrasi*. Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 96. Bu konuya aşağıda “İdare karşısında savunma hakkı kullanılması” ile ilgili kısımda detaylı olarak yer verilecektir.

olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır.”³⁹² Bu hakkın anayasal güvenceye sahip olduğu sadece AYM tarafından değil Danıştay İDDK tarafından da aşağıdaki şekilde vurgulanmıştır³⁹³.

“...yönetimin tesis ettiği işlemler yönünden hukuka bağlılığının sağlanmasına işlerlik kazandıran iptal davaları ise, temelde kendisi de hem bir anayasal hak ve özgürlük, hem de diğer temel hak ve özgürlüklerin sağlanmasında etkin bir güvence olan hak arama özgürlüğünün kullanımı olan dava açma hakkı ile de ilgilidir.”

Yargıtay da yine benzer şekilde içtihatlarında hak arama özgürlüğünün anayasal bir hak olduğunun altını çizmiştir³⁹⁴:

“Hak arama özgürlüğü anayasal bir kurum olarak, diğer temel haklar gibi, düzenlenmiş ve anayasa güvencesine bağlanmış, anayasada kişinin hak arama özgürlüğü ile kişilik değerleri güvence altına alınmıştır. Vatandaşlara hak arama özgürlüğü konusunda anayasal bir hak tanınırken, devlete de onların bu haktan yararlanmayı sağlayacak şartları hazırlama görevi yüklenmiştir. Devlet için öngörülen bu zorunluluk ilgilinin anayasal haklar içinde yer alan hak arama özgürlüğünü yaşama geçirilmesinin sağlayacaktır.”

Anayasa 36. maddesinde yargı mercileri önünde genel olarak, md. 129/2’de ise “disiplin soruşturmalarında memurlar, diğer kamu görevlileri ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının mensupları” için savunma hakkını açıkça düzenlemiştir. Bu nedenle bu iki duruma ilişkin olarak savunma hakkı her şeyden önce anayasal bir haktır³⁹⁵. 1961 Anayasası’nın Hak Arama Hürriyeti başlıklı 31. maddesinde “Herkes, meşru bütün vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak, iddia ve savunma hakkına sahiptir.” şeklindeki düzenleme tıpkı 1982 Anayasası’nda olduğu gibi bu hakkı güvence altına almıştır.

Anayasa 36. madde düzenlemesi ile hak arama özgürlüğü kapsamında, iddia savunma ve adil yargılanma hakkını anayasal güvenceye alınmıştır. Dolayısıyla yalnızca geniş anlamda savunma hakkı değil, savunma hakkının kapsamındaki diğer unsurlar da anayasal

³⁹²AYM 14.01.2010 tarih ve 2009/27 Esas ve 2010/9 Karar sayılı ve 28.03.2002 tarih ve 2001/5 Esas ve 2002/42 Karar sayılı kararı.

³⁹³Danıştay İDDK’nin 02.04.2014 tarih ve 2011/2470 Esas ve 2014/1407 Karar sayılı kararı.

³⁹⁴Yargıtay 10. Hukuk Dairesinin 19.06.2017 tarih ve 2015/22405 Esas ve 2017/5158 Karar sayılı kararı. Yine Yargıtay İBK’nin 28.6.1976 tarih ve 1976/6 Esas ve 1976/4 Karar sayılı kararında, bu hükmün anayasal güvence altında olduğu ve bu hakka dayanılarak mahkemeye başvurulabileceği belirtilmiştir. Ayrıca bkz: Yargıtay 8. Hukuk Dairesinin 13.06.2017 tarih ve 2017/12036 Esas ve 2017/8942 sayılı kararı.

³⁹⁵Ö. Aksoylu (2006). *4054 Sayılı Kanun’un 4. ve 6. Maddeleri Uyarınca Rekabet Kurulu Tarafından İzlenen İdari Usuller*. İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları, s. 70.

güvenceye sahip olmuştur. Bunun sonucunda vergi hukukunda mükellefin savunma hakkı da şüphesiz anayasal bir hak olup bu güvenceden yararlanır. Danıştay içtihadında aşağıdaki kararda olduğu gibi bu güvenceye vurgu yapılmıştır³⁹⁶:

“Anayasa’nın yukarıda yer verilen hükümleri, hukuk devletinin vazgeçilmez ilkelerinden biri olan ve uluslararası hukuk kuralları ile ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerde güvence altına alınan hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı ve mahkemeye başvurma hakkı ilkeleri ile doğrudan ilgili olup, Anayasa’da bu hükümlere yer verilerek anılan temel haklara anayasal bir değer yüklenmiştir.”

1.5 Mükellef Hakkı Olarak Savunma Hakkı

Mükellef hakları mükelleflere, vergi ilişkisine istinaden bir şeyin yapılmasını ya da yapılmamasını talep etme yetkisi veren ve ihlali halinde hukuki koruma altında olan haklardır³⁹⁷. Mükellef hakları konusunun temelini mükellefin vergi idaresine karşı olan algısı ve tutumu oluşturur³⁹⁸. Devletlerin vergilendirme sürecinde sorunla karşılaşmaması için mükelleflerin haklarını olabildiğince fazla korumaları ve bu yönde tedbirler almaları gereklidir çünkü mükellef haklarının genişletilmesi ve korunması yönündeki tedbirlerin artması vergi bilincinin gelişmesine hizmet edecektir³⁹⁹.

Mükellef hakları özünde anayasa, uluslararası sözleşme, kanunlar ve idari düzenlemeler olmak üzere pek çok mevzuatta düzenlenmiş bir haklar bloğudur⁴⁰⁰. Bundan dolayı aslında çok geniş bir konu olup dünya literatüründe ayrı bir başlık olarak çok kapsamlı bir şekilde çalışılmaktadır. Bu nedenle burada sınırlı bir başlık altında mükellef hakları kavramına dair detaylı bilgi vermek ve bu konuyu tartışmak olanaklı değildir. Bununla birlikte bu çalışmada mükellef hakları başlığına yer verilmesinin sebebi savunma hakkının mükellef hakları kapsamındaki yerini belirlemek ve savunma hakkının da bir mükellef hakkı

³⁹⁶Danıştay İDDK’nin 23.06.2006 tarih ve 2006/871 Esas ve 2006/759 Karar sayılı kararı, Danıştay İDDK’nin 22.10.2009 tarih ve 2009/230 Esas ve 2009/1797 Karar sayılı kararı.

³⁹⁷R. Dönmez (2004). Yüklü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi. *Yaklaşım*, sayı 136, s. 53.

³⁹⁸Dönmez, 2004, **a.g.k.**, 54.

³⁹⁹N. Karataş Durmuş (2016). Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, s. 120.

⁴⁰⁰Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 3; D. Gökbel (2000). *Mükellef Hakları*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 18

olduğunun altını çizmektir. Dolayısıyla bu bölümde öncelikle mükellef hakları kavramı ve bu haklar bloğunun varlık sebebi ve gelişimi açıklanacak, ardından da savunma hakkının mükellef hakları kapsamındaki yeri incelenecektir.

1.5.1 Kavram olarak mükellef hakkı ve gelişimi

Mükellef hakları, hukuk tarafından çeşitli kaynaklar aracılığıyla mükellefe tanınan ve devletten vergilendirme sürecine ilişkin olarak bir şeyi yapma veya yapmama yönünde talep imkânı veren yetkililerdir⁴⁰¹. Başka bir ifadeyle, vergilendirme yetkisiyle ortaya çıkan ve devlet ile mükellef arasında oluşan hukuki ilişkide devlet karşısında mükelleflere tanınan haklara mükellef hakkı denir⁴⁰².

Vergi hukukunda taraf ilişkilerinin esas amacı mükellef ile devlet arasındaki çıkarlar dengesinin oluşturulması ve bu dengenin korunması olmalıdır⁴⁰³. Zira aslında vergilendirme ile bir nevi kişinin temel hak ve özgürlükleri kapsamında yer alan mülkiyet hakkı ve buna bağlı diğer haklar ihlal edilmektedir⁴⁰⁴. Ancak bu bağlamda vergi, kamu yararı ve kamu güvenliği için özel mülkiyetten yapılan bir fedakârlık olarak nitelendirilir⁴⁰⁵ ve hatta 1982 Anayasasında bir ödev olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle mükellefin ödevleri kadar haklarının düzenlenmesi de önemlidir⁴⁰⁶. Eğer devlet bir yandan halkın aslında istemeyeceği bir karar alacaksa ya da bir eylemde bulunacaksa ama diğer yandan halkın buna karşı çıkmamasını hatta buna gönülden rıza göstermesini istiyorsa bu halde yapılacak işin çok adil, şeffaf, mümkün olduğunca danışarak ve katılım sağlayarak yapılmasına özen göstermelidir. Diğer bir deyişle, halk vergilendirilirken, bunun iyi bir karar olduğuna, sürecin mümkün olan

⁴⁰¹Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 3.

⁴⁰²Gökbel, 2000, **a.g.k.**, 9.

⁴⁰³A. Kumrulu (1980). *Uzlaşmaya İlişkin Bir içtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim*. Danıştay Dergisi, 72-73, s. 16.

⁴⁰⁴C. Stebbings (2009). *The Victorian Taxpayer and The Law A Study in Constitutional Conflict*. Cambridge: Cambridge University Press, s. 1.

⁴⁰⁵Stebbing, 2009, **a.g.k.**, 2.

⁴⁰⁶Kumrulu, 1980, **a.g.k.**, 9.

en az masrafla yürüyeceğine ve öderken adil olmayan bir pay ödemeyeceğine emin olmalıdır ve mükellef hakları da tam olarak bununla ilgilidir⁴⁰⁷.

Mükellef hakları, kişinin hukuk düzeninde genel olarak mevcut olan haklarının vergi hukuku özelinde şekillenmesi olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla bu şekilde mükellef hakları temel hak ve özgürlükler ile mükelleflere tanınan hakların ortak paydasını oluşturur⁴⁰⁸. Mükellef haklarının önem kazanarak mükellefe özgü ayrı bir hak sınıflandırmasının oluşmasının belli başlı sebepleri vardır. İlk olarak vergi tabanının genişlemesiyle mükellef sayısı ve vergi idaresi-mükellef arasındaki işlemler hem artmış hem karmaşıklaşmıştır. Bu da mükellef haklarının önem kazanmasının sebeplerinden biridir⁴⁰⁹. Diğer sebepler ise mükelleflerin seçmen olarak önem kazanması, teknolojik gelişmeler, uluslararası alanda meydana gelen gelişmeler, vergi idarelerinin mükelleflere yönelik bakış açısındaki değişim olarak sıralanabilir⁴¹⁰.

Giderek küreselleşen ve dijitalleşen dünyada mükellef hakları kavramının nasıl anlaşıldığını değerlendirmek önemlidir⁴¹¹. Mükellef hakları kavramının kapsamı toplumun değişmesi, globalleşmesi ve teknolojinin toplum içinde artarak entegre olmasıyla birlikte genişlemektedir⁴¹². Yerel vergi sistemlerinin küresel düzlemde işlevsel olması gerekliliği artık kaçınılmazdır⁴¹³. Bunun yanı sıra dünyadaki genel eğilim hükümetlerin vatandaşlara karşı olan sorumluluğuna ve idarenin geniş yetkileri karşısında korunma ihtiyacına daha fazla odaklanması şeklindedir⁴¹⁴.

Tüm dünyada vergi hukuku, yapısı gereği karmaşık ve çok çeşitli mevzuata sahiptir. Ancak vergi mevzuatı ne kadar karmaşık olursa kanun ile uygulama arasındaki farklılık ve bundan doğan uyuşmazlık ihtimali o kadar artar⁴¹⁵. Bununla birlikte dünyadaki gelir idareleri

⁴⁰⁷D. Bentley (2007). *Taxpayers' Rights Theory, Origin and Implementation*. Hollanda: Kluwer Law International, s. 2.

⁴⁰⁸Bakar, 2011, **a.g.k.**, 17.

⁴⁰⁹Gökbel, 2000, **a.g.k.**, 12.

⁴¹⁰Bakar, 2011, **a.g.k.**, 5-9.

⁴¹¹Bentley, 2015, **a.g.k.**, 2.

⁴¹²D. Bentley (2015). Revisiting rights theory and principles to prepare for growing globalization and uncertainty. *International Conference on Taxpayer Rights*, Washington DC, s. 1.

⁴¹³Bentley, 2015, **a.g.k.**, 11.

⁴¹⁴Bentley, 2007, **a.g.k.**, 105.

⁴¹⁵Gökbel, 2000, **a.g.k.**, 14.

genellikle geniş yetkiler ile donatılmıştır. Bu nedenle vergi hukuku uyumsuzlukları çoğunlukla mahkeme önünde çözümlenirken aynı şey idari aşama için geçerli değildir. Oysa, vergi idaresinin işlevi ve çalışma usulüyle mükellef hakları doğrudan ilintilidir⁴¹⁶. Dolayısıyla, mükellef hakları meselesi mükellefler için olduğu kadar vergi idareleri için de önemlidir ve olmalıdır. Zira gönüllü uyum mükelleflerin vergi sistemine entegrasyonu bakımından zaruridir⁴¹⁷.

Mükellef haklarının neler olduğuna ve sınıflandırmasına geçmeden önce tarihi gelişimi hakkında kısa bilgi vermek konunun anlaşılması bakımından yararlı olacaktır.

Vergi hukuku tarihine bakıldığında aslında tüm sürecin devletin gücü ile yönetilen halkın hakları arasında bir uzlaşma çabasından ibaret olduğu görülür⁴¹⁸. Bu süreçte halkta, devletin vergilendirme gücü karşısında mükellef lehine güçlü bir hukuki koruma talebi ortaya çıkmıştır⁴¹⁹. Bu bakımdan, vergi hukuku tarihinde ilk olarak ortaya çıkan ve iktidarın yetkisini halkın lehine sınırlayan temsilsiz vergi olmaz ilkesinin bir sonucu olan vergilerin kanuniliği ilkesi yani vergilendirme yetkisinin yalnızca halkın seçtiği temsilciler aracılığıyla kullanılabilmesi aslında en temel mükellef hakkıdır⁴²⁰.

Her ne kadar vergi hukuku tarihi anayasacılık hareketleriyle paralel olarak gelişmiş olsa ve bunun temelinde yatan amaç mükelleflerin korunması olsa da aslında mükellef haklarının bir başlık halinde toplanarak sistematik hale getirilmesi ve bu şekilde incelenmeye başlanması nispeten daha yakın zamanlara rastlar. Konu gerek batı öğretisi gerek Türk hukuku bakımından böyledir⁴²¹. Hatta bu durumun son elli yılın gelişmesi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Mükellef haklarının kavramlaşması, II. D.S. sonrası insan haklarının öneminin artması ve kapsamının genişlemesinin ardından bu gelişmeleri takiben olmuştur. Bununla birlikte, her ne kadar insan hakları düzenlemeleri savaşın hemen ardından

⁴¹⁶Bentley, 2007, **a.g.k.**, 99.

⁴¹⁷K. Wheelwright (1997). Taxpayers' Rights in Australia. *Revenue Law Journal*, 7 (1), s. 226.

⁴¹⁸Stebbing, 2009, **a.g.k.**, 2.

⁴¹⁹Stebbing, 2009, **a.g.k.**, 3.

⁴²⁰Stebbing, 2009, **a.g.k.**, 4.

⁴²¹Dönmez, 2004, **a.g.k.**, 53.

hayata geçirilse de mükellef haklarının düzenlenmesi daha ilerleyen zamanlarda, özellikle 1990'lı yıllardan itibaren uluslararası mevzuatta ve öğretide daha çok yer almaya başlar⁴²².

Mükellefin korunmasının gündeme gelmesi ve mükellef haklarının önem kazanması, mükellef ile devlet arasındaki vergi ilişkisine hazineci bir yaklaşım yerine birey eksenli bir bakış açısının sonucunda olmuştur. Bunun için öncelikle modern vergi sistemleri kurulmuş, ardından da yani II. D. S'den 1970'lere kadar geçen sürede mükellef-vergi idaresi arasındaki ilişkilerin yoğunlaşmasına bağlı olarak bu ilişkilerde mükellefin korunmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. 1980'den itibaren artık vergi reformları yapılmaya başlanmış, mükellefleri korumaya yönelik kanuni ve idari düzenlemeler artmış, mükellef hakları bildirimleri yayınlanmıştır⁴²³. Günümüzde de dünyanın pek çok ülkesinde vergi idareleri mükellef haklarının korunmasına yönelik bildirimler yayınlamaktadır. Mükellef haklarının bir kısmı bu bildirimlerde yer almakta ve doğrudan mükellefi korumaya yönelikken bazı haklar da vergi kanunları içerisinde farklı başlıklar altında düzenlenmektedir⁴²⁴. Aslında hak bildirimleri (Bill of rights) 17. yüzyılda Avrupa'da başlayan ve günümüzde hala pek çok ülkede devam eden bir usuldür⁴²⁵. Mükellef hakları bildirimlerini öncelikle yayınlayan ülkeler olarak nitelendirilebilecek İngiltere (Taxpayers Charter- 1986), Fransa (Taxpayer Charter- 1987), ABD (Taxpayers Bill Of Rights- 1988), Avustralya (Taxpayers Charter- 1997) gibi ülkelerde vurgulanan husus adalet ve saydamlık konusundaki hassasiyet ve iyi niyettir⁴²⁶.

Mükellef hakları bildirimleri bu sürecin en önemli belgeleri olarak nitelendirilebilir çünkü bu metinlerde mükellef haklarının büyük kısmı tek bir başlık altında toplanmıştır. Bununla birlikte mükellef hakları bildirimlerinin kaynak niteliği ve bağlayıcılığı ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Bazı ülkelerde mükellef hakları bildirimleri yasa niteliğindeki bazı ülkelerde ise yalnızca idare tarafından açıklanan ve bağlayıcılığı olmayan metinler

⁴²²Bentley, 2007, **a.g.k.**, 3.

⁴²³Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 2-3.

⁴²⁴Karataş Durmuş, 2016, **a.g.k.**, 119.

⁴²⁵Gökbil, 2000, **a.g.k.**, 21.

⁴²⁶Dönmez, 2004, **a.g.k.**, 53.

olarak mevcuttur⁴²⁷. Ancak gerek kanuni düzenleme olsun gerekse idare tarafından tek taraflı yayınlanmış bir taahhütname, mükellef hakları bildirgeleri hem genel bir başlık altında mükellef haklarının sıralanması hem de idarenin bunları koruma yükümlülüğünü hatırlatması bakımından önemlidir⁴²⁸.

Mükellef hakları başlığının uluslararası bir platformda ilk olarak tartışılması 1987’de Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği (IFA) tarafından vergilendirme ve insan hakları başlıklı bir sempozyum ile olmuştur⁴²⁹. Ardından OECD tarafından 1990’da yayınlanan vergi mükelleflerinin hak ve yetkileri başlıklı bir rapor bunu takip eder⁴³⁰. Bu raporla birlikte 1990 yılından itibaren OECD tarafından da mükellef haklarının öneminin vurgulanması desteklenmiş ve hatta buna dair çerçeve metinler yayınlanmıştır. 2015 yılında yayınlanan dergisinde OECD “sınırlı istisnalarla birlikte tüm vergi idareleri kanuni, idari veya başka bir statüde ama muhakkak resmi olarak mükellef haklarını düzenleyen resmi bir belgeye göre hareket edeceklerdir” demiştir⁴³¹. Tüm bu gelişmelerle birlikte vergi idarelerini yeniden yapılandırma amacı güden pek çok dünya devleti (Yeni Zelanda, Danimarka, Hollanda, Finlandiya, Norveç, İsveç, İzlanda, İrlanda, Japonya, Güney Kore, İspanya, Rusya, Polonya, Türkiye, Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Macaristan, Bulgaristan, Peru, Arjantin, Gana, Uganda, Zambiya)⁴³² mükellef hakları bildirgeleri yayınlamışlardır.

Mükellef hakları konusunda dünyada son 25 yılda yaşanan en büyük gelişme, mükelleflerin ve vergi idarelerinin büyük çoğunluğunun vergiye gönüllü uyum konusunda mükellefi teşvik edecek bir ortamın oluşturulması gereği ve önemi konusunda uzlaşmış olmalarıdır⁴³³. Mükellef hakları bildirgelerinin yayınlanması, kamu denetçiliği kanunu gibi

⁴²⁷F. Bakar (2011). Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, s. 7.

⁴²⁸Avcı, 2019, **a.g.k.**, 113.

⁴²⁹International Fiscal Association [IFA] (1988). *Taxation and Human Rights*. Rotterdam: Kluwer Law and Taxation Publisher, 1988.

⁴³⁰The Organization for Economic Co-operation and Development [OECD] (1990). *Taxpayers’ Rights and Obligations: Survey of the Legal Situation in OECD Countries*. Paris.

⁴³¹OECD (2015). *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging*. Paris.

⁴³²<https://vergialgi.net/mukellef-haklari-bildirgesi> (http- 15) (Erişim tarihi: 21.12.2020)

⁴³³Bentley, 2015, **a.g.k.**, 8.

gelişmeler hep mükellef haklarının korunmasına yöneliktir⁴³⁴. 20. yüzyılın son yirmi yılı boyunca mükellef hakları tartışmasında, bu hakların anlaşılması ve uygulanması meselesine odaklanılmıştır. Bu hususta çizilen çerçeve ise daha çok idari düzenlemelerin kanuni düzenlemeler karşısındaki durumu şeklindedir⁴³⁵. Zira mükellef hakları bir yandan mükellefler için net bir güvence sağlarken diğer yandan vergi sisteminin amacını ve işlevselliğini azaltmamalıdır⁴³⁶.

Mükellef haklarının Türk hukukundaki gelişimi incelendiğinde temel hak ve özgürlüklerle ilgili yapılan değişikliklerin eş zamanlı olarak mükellef haklarına yansımamış olduğu gözlemlenir⁴³⁷. Her ne kadar mükellef haklarının öğretilde incelenmeye başlanması daha evvel olsa da konunun gelişimi 2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın mükellef odaklı olacak şekilde yeniden yapılandırılması⁴³⁸ ve 2006 yılında "Mükellef Hakları Bildirgesinin" yayınlanması ile hızlanmıştır. GİB Kuruluş Kanunu Madde 1'de GİB'in amacı düzenlenirken "...mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak; saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak" ifadesine yer verilmiştir. 2007'de GİB çatısı altında Vergi İletişim Merkezi (Vimer) kurulması ve 2008'de Mükellef Hizmetleri Merkezi tarafından mükelleflere yüz yüze danışmanlık verilmeye başlanmasıyla bu konuda gelişme kaydedilmiştir. Yine GİB bünyesinde mükellef hizmetlerinin daha kaliteli, hızlı, etkin ve kapsamlı faaliyetler yürütmek amacıyla "Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı" kurulmuştur⁴³⁹. GİB tarafından yayınlanan Mükellef Hakları bildirgesinin en önemli özelliği bağlayıcı bir metin olmayıp daha çok idarenin taahhüdü niteliğini taşımasıdır. Örneğin bildirmede düzenlenen haklardan bazıları "Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız"; "Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız." şeklinde ifade

⁴³⁴Gökbel, 2000, **a.g.k.**, 13.

⁴³⁵Bentley, 2015, **a.g.k.**, 15.

⁴³⁶Bentley, 2007, **a.g.k.**, 313.

⁴³⁷B. Baykara (2007b). Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları. *Vergi Dünyası*, 314, s. 13.

⁴³⁸<https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari> (http- 16) (Erişim tarihi: 21.12.2020)

⁴³⁹(http- 16) (Erişim tarihi: 21.12.2020)

edilmiştir. Görüldüğü üzere bildirge hukuken alışılmış hak kalıplarının dışında lafzi olarak da taahhüt içermektedir. Her ne kadar mükellef hakları bildirgesine ilişkin durum böyle olsa da GİB 2014 yılında bir “Mükellefin Hakları ve Ödevleri” rehberi oluşturarak kendi internet sitesinden paylaşmış, buna ilaveten aynı sitede Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan “Maliye Bakanlığının Eylem ve İşlemlerine Karşı Vatandaşlara Tanınan Haklar ile Başvuruda Bulunulabilecek Merciler” kılavuzu yayınlanmıştır⁴⁴⁰. Bu kılavuzda ise yine mükelleflerin sahip oldukları başvuruya dair haklar mevcuttur.

Vergi ilişkisinin bir kanadında yükümlülükler diğer kanadında ise haklar vardır. Bu nedenle tıpkı ödevlerde olduğu gibi mükellefin hakları da sistematik biçimde incelenmelidir⁴⁴¹. Mükellef hakları korunan haklara ve hakların korunma yöntemlerine göre çeşitlilik gösterir. Dolayısıyla öğretilerde mükellef haklarına dair pek çok sınıflandırma yapılmıştır. Ancak burada genel kabul gören iki sınıflandırmaya yer verilecektir. Bu sınıflandırmalardan ilki Kanunen Tanınan (“Kanuni”) Haklar (Legal rights) - İdarece Tanınan (“İdari”) Haklar (Administrative rights)⁴⁴², ikincisi ise genel mükellef hakları- özel mükellef hakları⁴⁴³ ayrımıdır. Kanuni haklar- idari haklar ayrımı hakların icra kabiliyetine göre⁴⁴⁴ yapılırken genel haklar-özel haklar ayrımı hakların kapsamı göz önüne alınarak yapılmıştır.

Kanuni haklar-idari haklar ayrımında kanuni haklar (legal rights) olarak ifade edilen, anayasa, uluslararası mevzuat ve vergi kanunlarında düzenlenen, bu kapsamda korunan haklardır. Bunlar aynı zamanda vergi kanunlarının geçerliliği, uygulanması ve yürürlüğüne ilişkin haklardır. Dolayısıyla bu haklar vergi kanunları ile mükellef arasında bir ara yüz oluşturur ve aslında sadece vergi hukukuna özgü değil genel niteliktedir. Ayrımcılık yasağı

⁴⁴⁰https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/vatandas_haklari/vatandashaklari.pdf (http- 17) (Erişim tarihi: 21.12.2020)

⁴⁴¹Dönmez, 2004, **a.g.k.**, 56.

⁴⁴²Bentley, 2007, **a.g.k.**, 112. Burada bu ayrıma yer verilmesinin sebebi bu eserin öğretilerde mükellef hakları alanında temel kabul edilerek daha sonraki çalışmaların hepsinde aynı yazara ve esere atıf yapılmış olmasıdır. Nitekim eser mükellef hakları alanında çok kapsamlı olup aynı zamanda bir karşılaştırmalı hukuk çalışmasıdır.

⁴⁴³<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf> (http- 18) (Erişim tarihi: 21.12.2020) Burada ikinci olarak bu sınıflandırmanın kabul edilmesinin sebebi ise hem Türk öğretisinde bu sınıflandırmanın çok yaygın yer bulması hem de GİB tarafından yayınlanan resmi rehberde bu ayrıma yer verilmiş olmasıdır.

⁴⁴⁴Bentley, 2007, **a.g.k.**, 107.

bunlara örnek gösterilebilir⁴⁴⁵. Kanuni haklar da kendi içlerinde birincil ve ikincil olmak üzere iki alt başlıkta toplanır. Birincil kanuni haklar kanunun yapılma süreci ve bir vergi kanununun geçerliliğini etkileyen haklardır. Örneğin bir vergi kanunun uygulanması açık, kesin olmalı ve geriye yürümemelidir⁴⁴⁶. Birincil kanuni hakların bir kısmı anayasa ile korunurken bazıları ise uluslararası mevzuatla güven altına alınmıştır. Hukuk devleti ilkesi bu hakların temelidir. Bu haklara örnek olarak kanun önünde eşitlik, özel hayatın gizliliği, mülkiyet hakkı, dava hakkı gösterilebilir⁴⁴⁷. Bölgesel ticaret anlaşmaları, insan haklarına dair anlaşmalar birincil kanuni haklar için kaynaktır. Dünyada genel olarak kabul gören ve yasal mevzuatla düzenlenen birincil kanuni haklar; vergilerin kanuniliği ilkesi, alenilik ilkesi (vergi mevzuatı herkese açık olmalı), vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkesi, vergi kanunlarının açık ve anlaşılabilir olması, vergi kanunlarının şeffaf ve adil olması, belirlenen miktardan fazla vergi ödememe hakkı, çifte vergilendirme yasağı, ayrımcılık yasağı ve kanun önünde eşitlik ilkesi, özel hayatın gizliliği hakkı, vergi mahremiyetinin korunması gibi haklardır.

İkincil kanuni haklar ise kanunun özellik arz eden konularda uygulanmasına ilişkindir. Örneğin adil yargılanma hakkı ve mükellefin vergi mahremiyetinin korunması bu haklardandır. Bu hakların idare karşısında korunması da mümkündür⁴⁴⁸. İkincil kanuni haklar kanunun uygulanması esnasında mükellefleri koruyan haklardır. Bunlar genelde vergi idaresinin tarh, tahsil ve icra süreçlerini düzenleyen mevzuata ilişkindir. Bu haklara örnek olarak idare karşısındaki işlemlerin ve sürecin tüm mükellefler için adil ve eşit yapılması gösterilebilir⁴⁴⁹. Vergi ombudsmanından yararlanması da ikincil kanuni haklar arasında yer alır⁴⁵⁰.

İdari haklar (administrative rights) ise düzenleyici idari işlemler tarafından öngörülen haklardır, bir diğer deyişle bu hakların kaynağı yasama organı değil yürütme organı işlemleridir. Mükellef haklarının idari düzenleyici işlemlerle veya idari kararlarla korunması

⁴⁴⁵Bentley, 2007, **a.g.k.**, 108.

⁴⁴⁶Bentley, 2007, **a.g.k.**, 110.

⁴⁴⁷Bentley, 2007, **a.g.k.**, 113.

⁴⁴⁸Bentley, 2007, **a.g.k.**, 110.

⁴⁴⁹Bentley, 2007, **a.g.k.**, 123.

⁴⁵⁰Bentley, 2007, **a.g.k.**, 128.

şüphesiz idarenin takdir yetkisini de kapsayacaktır. Özellikle vergi idaresi karşısında yapılan işlemler bakımından sahip olunan haklar önemlidir⁴⁵¹. Buna örnek olarak mükellefin saygılı ve etkin hizmet alma hakkı gösterilebilir. Modern devletin karmaşık yapısında kanunun tek başına amacına ulaşması oldukça güçtür. Bu nedenle idari düzenlemelerin ve mükellef hakları bildirgelerinin içinde pragmatik haklar bulunur ki bunlar cebir yerine gönüllü uyumu, devletle mükellef arasında geniş bir iletişim ve etkileşimi hedefler, böylece kanunun da uygulanmasını kolaylaştırır⁴⁵². Mükellef haklarının pragmatik olması bir vergi sisteminin işlevselliği değerlendirilirken yasal haklar kadar önemli olabilir⁴⁵³. Burada vurgulanması gereken husus şudur ki mükellef haklarının güvence altına alınması kanuni ve idari mevzuat ile mümkün olduğu gibi yargı içtihatlarıyla bu kapsamın genişletilmesi de mümkündür.

Mükellef hakları sınıflandırmasında ikinci önemli ayrım ise genel- özel mükellef hakları ayrımıdır. Genel haklar “Mükelleflerin genel kanunlara dayanarak vatandaşlıktan ileri gelen haklarıdır”⁴⁵⁴. Bu haklar vergi kanunlarının geçerliliği, temel işleyişi ve aynı zamanda etkinliği ile ilgili haklardır. Bunlar dilekçe hakkı, bilgi edinme hakkı, kamu denetçisine başvurma hakkı, dava açma hakkı, temsil hakkı, eşit muamele görme hakkı, adil, eşit ve saygılı hizmet hakkı gibi haklardır. Özel haklar (diğer bir ismiyle “vergi kanunlarında yer alan haklar”) ise vergi kanunlarındaki mükellefe özgü durumları, işlemleri ve uygulamalara ilişkin olan haklardır⁴⁵⁵. Bu haklar uzlaşma hakkı, pişmanlık hakkı, ödeme emrine itiraz hakkı, vergi mahremiyeti hakkı, vergi incelemesi sırasındaki haklar vb. haklardır.

⁴⁵¹Gökbel, 2000, **a.g.k.**, 11.

⁴⁵²Bentley, 2015, **a.g.k.**, 17.

⁴⁵³Bentley, 2015, **a.g.k.**, 19.

⁴⁵⁴(http- 17) (Erişim tarihi: 21.12.2020) Burada GİB, tanımı yaparken ‘vatandaşlıktan gelen’ hakları mükellef hakları kapsamında tanımlamıştır ancak vatandaş olmadığı halde mükellef olanlara bu hakların tanınmaması düşünülemez. Bu nedenle ifadenin ‘mükellef olmaktan kaynaklanan’ şeklinde düzeltilmesi yerinde olacaktır.

⁴⁵⁵Bakar, 2011, **a.g.k.**, 72.

1.5.2 Savunma hakkının mükellef hakkı niteliği

Bir vergi sisteminde mükelleflerin en büyük güvencelerinden birisi, hukuk devleti ilkesinin sonucu olarak vergi hukuku kurallarının yalnızca mükellefleri değil aynı zamanda vergi idarelerini de bağlayıcı olmasıdır⁴⁵⁶. Mükellef haklarının korunması için vergi kanunlarının nasıl düzenlenmesi ve uygulanması, vergi idaresine ilişkin ne yapılması gerektiği gibi sorular her sistem için geçerlidir. Bu sorular hep zordur ancak onları cevaplandırmak küreselleşme ile birlikte daha da zorlaşmıştır çünkü hukuk devleti ilkesinin bir ülkenin yetki alanı içinde uygulanması ile uluslararası işlemler söz konusu olduğunda uygulanması farklılık göstermektedir⁴⁵⁷.

Bir yandan vergi alanında hukuk devleti ilkesinin uygulanması ve mükellef haklarının kapsamının genişliği, vergi idaresinin çok iyi kurulmuş ve organize olmasına bağlıdır⁴⁵⁸. Diğer yandan bir idari işlem yapılırken, işlemin adil olarak kabul edilebilmesi için uyulması gereken bazı ilkeler vardır ve genelde bu ilkeler idari yargılama usulünde öngörülmüştür⁴⁵⁹. Bu hak ve ilkeler aynı zamanda mükellefin savunma hakkının korunmasına da hizmet ederler. Örneğin bir idari işlemin kanuna uygun, gerekçeli, usule uygun olması, vergi kanunlarının açık ve herkesçe ulaşılabilir olması, mükelleflerin hukuki yardım alma hakları, idarenin etik ve profesyonelce davranma yükümlülüğü bunlara örnektir⁴⁶⁰.

Mükellef bir uyuşmazlık çözümü esnasında hukuk devleti ilkesini ileri sürdüğü takdirde bu ilkenin tüm güvencelerinden yararlanır⁴⁶¹. Bu nedenle hukuk devleti ilkesine aykırı olarak yapılacak bir vergilendirme amaçlananın aleyhine sonuç doğuracaktır⁴⁶². Vergi hukukunda hukuk devleti ilkesinin gerçekleşebilmesi için gerekli olan ilkelerden bazıları doğrudan verginin salınması ile ilgiliyken bazıları ise vergi kanunlarının uygulanması ve vergi idaresiyle ilgilidir. Buna istinaden, mükellef haklarının nasıl korunduğu genellikle

⁴⁵⁶Bkz: Başlık 1.1.

⁴⁵⁷Bentley, 2015, **a.g.k.**, 1.

⁴⁵⁸D. Deak (1997). Taxpayer Rights and Obligations: The Hungarian Experience. *Revenue Law Journal*, 7 (1), s. 19.

⁴⁵⁹Bentley, 2007, **a.g.k.**, 307.

⁴⁶⁰Bentley, 2007, **a.g.k.**, 310.

⁴⁶¹Bentley, 2007, **a.g.k.**, 317.

⁴⁶²Bentley, 2007, **a.g.k.**, 2.

hukuk sisteminin işleyişi ve hukuk kurallarının idare tarafından uygulanma şekline göre değişir. Bazen, bir hakkın uygulamada korunması mümkün olmuyorsa o zaman yasal koruma da anlamsız kalabilir ki mükellef haklarının korunmasına yönelik teoriler ve ilkeler tam da bunun sağlanmasına yöneliktir⁴⁶³. Anayasada düzenlenen ve mükellefi ilgilendiren temel hak ve özgürlüklerin yanında anayasal ilkeleri ve hukukun genel ilkelerini de mükellefi koruyan araçlar olarak saymak yerinde olur. Mükellef hakları ile ilgili anayasal ilkeler vergilerin kanuniliği, hukuk devleti, kanuni idare, kanunlar önünde eşitlik ve hukuki güvenlik ilkeleri⁴⁶⁴ olup daha önce de ifade edildiği üzere bu ilkeler savunma hakkıyla doğrudan ilgili olup onu destekler niteliktedir. Ayrıca savunma hakkının kendisi hukuki niteliği itibarıyla genel bir mükellef hakkıdır. Bu bakımdan sayılan ilkelerin tamamı savunma hakkıyla doğrudan ilgili ve onu destekleyen ilkelerdir.

Bununla birlikte mükellefin vergi idaresi karşısında sahip olduğu, dinlenilme hakkı (right to be heard), idari işleme dair bilgi edinme hakkı (access to information), hukuki yardım ve temsil (assistance and representation), idari işlemlerin gerekçeli olması (statement of reasons) ve işleme karşı başvurma yollarının belirtilmesi (indication of remedies)⁴⁶⁵ gibi savunma hakkının unsurlarını oluşturan haklar yine mükellef hakları kapsamında yer alır.

Ayrıca gerek Türk GİB'nin⁴⁶⁶ gerekse diğer ülkelerin⁴⁶⁷ yayınlamış olduğu mükellef hakları bildirgelerinde düzenlenen açık, güvenilir zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet alma hakkı, bilgi edinme kanunu kapsamında mükellefin istediği bilgilere ulaşma hakkı, vergi kanunlarının tarafsız ve adil şekilde uygulanmasını talep etme hakkı, vergi incelemeleri esnasında düzenli olarak bilgilendirilme hakkı, idari başvuruda bulunma hakkı, vergisel işlemlerin gerekçeli olarak açıklanmasını talep hakkı, vergi idaresi karşısında yapılacak

⁴⁶³Bentley, 2015, **a.g.k.**, 1.

⁴⁶⁴Gökbel, 2000, **a.g.k.**, 23 vd.

⁴⁶⁵Bu haklar, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin 77 (31) sayılı kararında düzenlenmiş olup bir sonraki bölümde 2.1.4. başlığı altında detaylı olarak açıklanacaktır.

⁴⁶⁶(http- 15)

⁴⁶⁷<https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights> (http- 19) (Erişim tarihi: 6.5.2022); <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Taxpayers--Charter/> (http- 20) (Erişim tarihi: 6.5.2022) ; <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights-guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html#toc19> (http- 21) (Erişim tarihi: 6.5.2022)

işlemler için temsilci kullanma hakkı, şikayet hakkı gibi haklar da yine savunma hakkı kapsamında yer almaktadır.

Kanaatimizce yukarıda açıklanan tüm hususlar göz önüne alındığında mükellef haklarının büyük bir çoğunluğu savunma hakkı kapsamında değerlendirilebilir çünkü her biri devlet müdahalesine karşı ve/veya devlet gücü karşısında mükellefi korumak, ona kendini savunması için bir araç vermek amacıyla tanınmıştır. Mükellef-devlet ilişkisinde güçlü olan ve müdahale eden taraf devlet olduğundan, savunma tarafı ve savunma ihtiyacı olan doğal olarak mükelleftir. Bu durumu vergi davalarında açıkça görmek mümkündür; davaların taraflarına bakıldığında büyük çoğunluğunda davacı mükellefken davalı idaredir. Ancak, sadece dava aşamasında değil, idari aşamada da güçlü idare karşısında kendini koruması ve savunması gereken yine mükelleftir. Bu nedenle mükellef haklarının büyük çoğunluğu için mükellefin kendini savunması amacıyla getirildiği ve bu nedenle savunma hakkı kapsamında olduğu söylenebilir. Şu hâlde savunma hakkı şüphesiz ve doğal olarak bir mükellef hakkıdır.

2 VERGİ İDARESİ KARŞISINDA MÜKELLEFİN SAVUNMA HAKKI

Savunma hakkının yargılama aşamasında kullanılması tartışmasızdır çünkü bu imkân pozitif hukukta açıkça düzenlenmiştir. Ancak idare karşısında savunma hakkının kullanılması için aynı şeyi söylemek güçtür. Pozitif hukukta açıkça düzenlenmeyen bir hakkın ilkesel olarak idari usulde kabulü tartışmalı olup gerek içtihatlar gerekse öğreti tarafından kabul edilmesine bağlıdır.

İdari usulün amacı, idarenin işlemlerinde hukuka bağlı davranmasını sağlamak ve dolayısıyla hukuka aykırı davranmasını önlemektir. Bununla birlikte, esas olarak idari usul idari işlemin yapılması ve uygulanması kadar, öncesindeki hazırlık süreciyle de ilgilidir⁴⁶⁸.

Belirtmek gerekir ki idari usulün genel ilkeleri öncelikli olarak ve titizlikle idarenin takdir yetkisi olduğu bireysel işlemler için uygulanmalıdır. Zira burada idare yetkisini, ilgililerin hak ve menfaatlerini ihlal etmeksizin ve kamu yararına olacak şekilde kullanmalıdır. Bu anlamda idari usulün genel ilkeleri, kamu yararı ile bireylerin hak ve

⁴⁶⁸N. Alan (2000). İdari Usul ve İdari Yargı. *Danıştay Dergisi*, 102, s. 3.

özgürlükleri arasında denge kurmada önemli rol oynar⁴⁶⁹. Dolayısıyla idari aşamada savunma hakkı tanınması ve buna bağlı olarak adil yargılanmanın bu aşamada uygulanması artan yürütme gücü karşısında vatandaşlar için etkili bir güvence olacaktır⁴⁷⁰.

Danıştay idare karşısında savunma hakkını önemini şu şekilde vurgulamıştır⁴⁷¹:

“Savunma hakkı 1982 Anayasası’nın 36. maddesinde güvence altına alınmış olduğu gibi temel hak ve hürriyetlerle ilgili uluslararası sözleşmelerle de, bu hakkın tanınması ve kullanım yollarının açık tutulması güvenceye alınmıştır. Görülmeyene, bilinmeyene karşı iddia ve savunmada bulunmanın güçlüğü ve hatta imkânsızlığı açıktır. Hakkında, kimi suçlamalar nedeniyle ve bu suçlamalara dayanılarak özlük haklarını ihlal edecek şekilde işlem tesis edilecek ilgiliye, idarenin işlemini gerekli kılan suçlama konularını önceden açıkça bildirerek savunmasını almasının idari işlemlere güveni ve hukuka uygunluk yönünden isabet oranını arttıracak kuşkusuzdur. İdarenin bu yola gitmeden işlem tesis etmesi halinde ise mahkemenin, yasaların özel düzenleme hali hariç, ilgili belgeleri davacıya tebliğ edip savunmasını aldıktan sonra hüküm tesis etmesi adil ve hakça bir yargılamanın temel koşuludur.”

Vergi idaresi karşısında mükellefin savunma hakkına sahip olduğu hallerin (2.2) incelenmesine geçmeden önce savunma hakkının idare karşısında kullanılabilmesi sorunsalını (2.1) tartışmak bu çalışmanın konusu ve bütünlüğü bakımından yararlı olacaktır.

2.1 Savunma Hakkının İdare Karşısında Kullanılabilmesi Sorunsalı

Savunma hakkı yargılama için mutlak surette kabul edilen bir haktır. Savunma hakkı öncelikle yargılanan herkesin mahkeme önünde kendini savunabilmesi için sahip olduğu hakları ifade eder⁴⁷². Bunun yanı sıra her yargı organı faaliyetini kendi yargılama usulü kanununa (ceza muhakemesi kanunu, idari yargılama usulü kanunu gibi) göre yürütür. Ancak idare için belli alanlarda yapılan spesifik düzenlemeler (Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, vb.) haricinde, kamu hizmeti ifa ederken hangi kurallara tabi olacağı yönünde genel bir düzenleme mevcut değildir. İşte böyle genel bir idari usul kanunun bulunmaması, bireylerin idare karşısında yargı aşaması öncesinde korumasız

⁴⁶⁹Alan, 2000, **a.g.k.**, 5.

⁴⁷⁰Bentley, 2007, **a.g.k.**, 106. Yazar burada adil yargılama için “due process” ifadesini kullanmıştır.

⁴⁷¹Danıştay 5. Dairesinin 6.6.1991 tarih ve 1990/4297 Esas ve 1991/1099 Karar numaralı kararı.

⁴⁷²Petit Dictionnaire de Droit, 1951, **a.g.k.**, 416.

kalmasına sebep olmaktadır⁴⁷³. Bu yüzden savunma hakkının idari aşamada da varlığının kabul edilmesi ve hangi hallerde nasıl kullanılacağına belirlenmesi önemlidir.

Savunma hakları deyimi genel olarak yargılama usulünde kullanılan bir terim olduğundan, idari işlemler karşısında aynı hak farklı sebep ve çekincelerle farklı şekillerde ifade edilmek istenmiş olabilir. Türk hukukunda savunma hakkı zaman zaman katılım ilkesi olarak da adlandırılmıştır⁴⁷⁴. Fakat diğer yandan, idare karşısında savunma haklarının ifade edilmesine ilişkin pek çok deyim varlığı bir terim sorununa yol açmaktadır. Bakıldığında savunma hakkı söz konusu olduğunda bazen idarenin uyması gereken ilkelerden, bazen hak, yetki ve özgürlüklerden bazen de işlemin yapılış sürecine katılımdan bahsedilmektedir. Ancak bunların hepsi aynı anlama gelmediği gibi, her birinin diğerinden bambaşka bir anlama sahip olduğu da söylenemez⁴⁷⁵. Daha önce de belirtildiği gibi savunma hakkı geniş anlamıyla dinlenilme hakkı, çelişmeli usul gibi tüm hak ve prensipleri bünyesinde barındıran ve kullanımına izin veren bir hak ve aynı zamanda hukuki müessesedir. Bu nedenle idare karşısında ve/veya idari işlemlere karşı yine savunma hakkı ifadesinin kullanılması yerinde olacaktır.

İdarenin üstünlüğünün olduğu bir rejimde idari usul, hukuk devleti ilkelerinden yola çıkarak idari işlemin muhatabı olan kişilerin haklarını esas almalı ve bunların azami düzeyde korunmasını sağlamalıdır⁴⁷⁶. Bu korumanın temeli de savunma hakkıdır⁴⁷⁷. Genel idari usul kanunu bulunan hukuk sistemlerinde bu hak yasada kabul edilmiştir. Ancak, Türkiye’de olduğu gibi genel idari usul kanunu bulunmayan ülkelerde savunma hakkının idari usulün temelinde yer alan bir kavram ve aynı zamanda tüm idari işlerde uyulması gereken bir ilke niteliğinin ayrıca kanıtlanması gerekmektedir.

Genel bir idari usul kanunu bulunmayan ülkelerde bireylere güvence sağlamak için belli alanları düzenleyen yani kısmi genellik taşıyan düzenlemeler yapıldığı görülür⁴⁷⁸. Türk

⁴⁷³Z. Odyakmaz (1998). İdari Usulden Beklediklerimiz. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 2

⁴⁷⁴L. Duran (1998). İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 31.

⁴⁷⁵Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 19.

⁴⁷⁶Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, VI.

⁴⁷⁷Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 58.

⁴⁷⁸Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 49.

hukukunda bu çalışma bakımından da esas olan ve özel idari usul yasaları olarak adlandırılabilir Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun bunlara örnek gösterilebilir.

Ülkemizde genel bir idari usul kanununun bulunmaması, idari usulün tamamen yasalaşmasındaki zorluklara bağlanabilir. Gerçekten de genel bir idari usul kanununun gerekliliği çok uzun yıllar boyunca öğretilerde tartışılmış, hatta 90'lı yılların sonuna doğru Başbakanlık tarafından bir idari usul kanunu hazırlığı çalışması yapılmış ancak bu çalışma hayata geçirilememiştir. 2000'li yılların sonlarına doğru yeniden bir idari usul kanunu tasarısı hazırlanmıştır. Ancak bu tasarı da yasalaşmamıştır. İdari usul çağdaş hukuk düzeni için gerekli bir kurumdur; çünkü idari usulde ilgililer menfaatleri idare tarafından etkilenmeden önce çeşitli hak ve yetkileri kendilerini korumak için kullanabilirler⁴⁷⁹. Savunma hakkı gerek temel haklardan gerekse bir HGİ olması sebebiyle idare karşısında bireyi koruyan asgari güvencelerden biridir ve bu nedenle idare önünde kabul edilmesi gerekir.

Çalışmanın bu kısmında hedeflenen konu, öncelikle savunma hakkının idare karşısında varlığının ve kullanılabilirliğinin ortaya konmasıdır. Zira hemen ardından ikinci başlıkta incelenecek olan vergi idaresi karşısında mükellefin savunma hakkından önce idare karşısında savunma hakkının varlığı, hangi hallerde ve ne şekilde kullanılabilirliğinin tartışılması gerekir. Bu tartışma gereklidir çünkü vergi idaresi de idari teşkilatın bir parçası olarak gerek işleyişi gerekse işlemleri bakımından idare hukukunun genel kurallarına tabidir. Bunun yanı sıra mükellefin idare karşısında savunma hakkı incelenirken vergi hukukunun özel kanunları ve kendine has kurumları dikkate alınacaktır.

Peki, acaba idare önünde savunma hakkı kullanılabilir mi? Bu soru ilk bakışta kolaylıkla “elbette kullanılabilir, neden olmasın?” şeklinde cevaplanabilir. Ancak aslında mesele görüldüğünden daha karmaşıktır ve bu soruya gerek öğretilerde gerek içtihatlarda farklı zaman ve sistemlerde farklı cevaplar verilmiştir. Bu nedenle bu soruyu cevaplandırırken belki büyük resme bakmak, pozitif hukuktan olduğu kadar hukukun genel ilkelerinden de yararlanmak ve dahi doğal hukuk anlayışını gözetmek gerekir.

⁴⁷⁹Odyakmaz, 1998, a.g.k., 2.

İdare karşısında neden savunma hakkının olması gerektiği en genel biçimde şu şekilde açıklanabilir: İdari işlemler karşısında savunma hakkı tanınmalıdır çünkü idarenin tek taraflı işlem yapma ve re'sen icra yetkilerinin sağladığı üstünlük karşısında bir denge oluşturmak gerekir. Buradaki denge idare ve bireyler arasında, idarenin sorumluluklarıyla bireylerin hak ve özgürlükleri arasında kurallar düzenlenirken gözetilmesi gereken dengedir⁴⁸⁰. Bu denge ancak ilgililere işleme katılma imkânı ve işlemler karşısında savunma hakkı tanınması ile sağlanabilir⁴⁸¹. İdari işlemler, icrai özelliğe sahip olduğu için, ilgililerin rızası ya da kabulü aranmaksızın hukuk düzeninde sonuç doğurur⁴⁸² ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. Bu nedenle kendisine savunma hakkı tanındığı takdirde birey, idare karşısında edilgen durumdan kurtulacak ve idareye karşı ileri sürebileceği haklara sahip olacaktır⁴⁸³ çünkü idarenin işlemlerine karşı yargı yolunun açık olmasını düzenleyen anayasa hükmü tek başına, kişi hak ve hürriyetlerinin idareye karşı kullanılması bakımından yeterli olmayabilir⁴⁸⁴.

Fransız öğretisindeki bazı görüşlere göre savunma hakkı tüm idari işlemlerin yapılışında mevcuttur. Buna göre savunma hakkı, idari usulün genel ilkelerinden biridir. Hatta, idari usul ilkelerinin varlık sebebinin savunma hakları olduğu söylenebilir⁴⁸⁵ çünkü idari usulün amacı idare karşısında kişilerin haklarının korunarak hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesidir⁴⁸⁶. Yani, aslında idari işlemlerin yapılışını düzenleyen tüm kurallar bu ilkeyle açıklanabilir. Bu nedenle idari usulün tüm ilkelerinin aslında savunma hakkından kaynaklandığı ve yine aynı şekilde savunma hakkının HGİ niteliğinde sayılabilecek tek ilke olduğu ileri sürülür⁴⁸⁷. Bu görüşler gerek yargılamada gerekse idari usulde bireyin yararını öne koyarak, adaletin gerçekleşmesinde ve hukuka uygunluğun sağlanmasında esas olanın

⁴⁸⁰Duran, 1998, **a.g.k.**, 28.

⁴⁸¹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 16.

⁴⁸²Y. Oğurlu (2001). *İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*. Ankara: Seçkin Yayınları, s. 33.

⁴⁸³G. Graibant, N. Qubstiaux ve C. Wiener (1973). *Le contrôle de l'administration*. Paris: Cujas, s. 210-217'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 16.

⁴⁸⁴Gölcüklü, 1963, **a.g.k.**, 136.

⁴⁸⁵Özkan, 1998, **a.g.k.**, 66.

⁴⁸⁶Aksoylu, 2006, **a.g.k.**, 71.

⁴⁸⁷Fransız Danıştayının 26 Haziran 1959 tarihli Syndicat général des ingénieurs conseil kararı; Jeanneau, 1954, **a.g.k.**, 89 ve R. Odent (1953). *Les droits de la défense*. EDCE, s. 161.'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 62.

hakkın korunması olduğundan yola çıkarlar⁴⁸⁸. Bu yüzden de tüm idari işlemler için uygulanabilir⁴⁸⁹.

Bazı görüşler ise idari işlemlerde savunma hakkının olmayacağını ya da en azından her işlem için geçerli olmadığını kabul etmektedir. Hiç olmadığını savunan görüşler ağırlıklı olarak savunma hakkını yalnızca yargılama hukukuna özgüleyen görüşlerdir. Savunma hakkını kısmen kabul eden görüşe göre, eğer idare bir işlemi yaparken, ilgilinin de buna katılmasını kabul ediyorsa savunma hakkını tanımak zorundadır. Ancak, idarenin askeri yönetimdeki gibi katı bir hiyerarşik düzende işlem yapması da çok yaygındır ki bu durumlarda savunma hakkı söz konusu olmaz⁴⁹⁰. Fakat, burada askeri idarenin, idarenin çok sınırlı bir kısmını oluşturduğu ve kendine özgü usul kurallarının bulunduğuna dikkat çekmek gerekir. Bu durumda askeri idareyi genel idari usul kuralları dahilinde değerlendirmek zor olabilir ve ilgilinin katılımını öngören görüş de aslında yine idari işlemler için savunma hakkının varlığını kabul eder.

Vurgulamak gerekirse bir hak anayasada açıkça tanındıysa, bireyin buna uygun davranılmasını isteme yetkisi doğar ve anayasal hak deyiminin manası da budur. Birey, idareye karşı bir anayasal hakkın doğrudan uygulanmasını isteyebilir⁴⁹¹. Dolayısıyla savunma hakkı için de bu geçerlidir. Eğer bireyin bir temel hak ya da özgürlüğü idarenin işlemiyle sınırlandırılıyorsa veya idarece bir isnat söz konusuysa bu durumda savunma hakkı idare karşısında ileri sürülebilir.

İdare önünde savunma hakkını incelerken öncelikle bunun mümkün olamayacağını çünkü bu hakkın yalnızca yargılama hukuklarına özgü olduğunu söyleyen görüşlere yer verilmiştir. Geleneksel ve pozitivist olarak tanımlanabilecek bu görüşlere yer verilmemesi, bu konu tartışılırken eksik olurdu. Ardından idare karşısında savunma hakkının mutlak surette kabul edildiği ve dahi pozitif hukukta da düzenlenmiş olan disiplin işleri ve idari yaptırımlarda savunma hakkı sırasıyla incelenmiştir. Belirtmek gerekir ki bu çalışmada

⁴⁸⁸Chaudet, 1967, **a.g.k.**, 380'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 62.

⁴⁸⁹R. Drago (1974). Incidence contentieuse des attributions consultatives du Conseil d'Etat. *Mélanges offerts à Marcel Waline*. Paris: LGDJ, 1974, s. 204.'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 23.

⁴⁹⁰J. Rivero (1963). Le système français de protection des citoyens contre l'arbitraire administratif a l'épreuve des faits. *Mélanges en l'honneur de Jean Dabin, Tome II*. Paris: Sirey, s. 819.'dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 24.

⁴⁹¹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 18.

savunma hakkının idare karşısında da mevcut olduğu ve kullanabileceği kabul edilmiştir. Dolayısıyla bölümün son kısmında idare karşısında savunma hakkının kapsamı ve ne şekilde kullanılabileceği açıklanmıştır.

2.1.1 Savunma Hakkının Yargılama Hukuku Alanlarına Özgülenmesi

Savunma hakkının yargılama hukuku alanlarına özgülenmesi hususu tartışılırken bu hakların sadece yargılama hukukuna ait ve idari işlerde istisnai olarak kullanılabilen haklar olup olmadığı araştırılmalıdır⁴⁹².

Savunma hakkını yargılama hukuku alanlarına özgüleyen anlayışa göre, bu terimin idari işlemler için kullanılması uygun değildir. Savunma hakları, yargılama hukukunda taraflara tanınan haklardandır ancak idari usulde çoğu zaman yargılama hukukuna özgü bir taraf kavramı ya da zorunlu anlaşmazlık kavramı yoktur. Anlaşmazlığın ortaya çıkması için aslolan bir idari kararın verilmesidir ancak idari usul, idari karar verilinceye kadar yapılan işlemleri de kapsar. Bu yüzden, taraf, uyuşmazlık ya da taraf hakları gibi yargılama hukukuna özgü kavramların ve buna bağlı olarak savunma hakkının idari işlemler için kullanılması uygun değildir⁴⁹³. Bu görüş geleneksel çıkış noktası bakımından haklı gibi görünse de aslında kendi içinde çelişmektedir, çünkü ceza yargılamasında da karar verilinceye kadar kolluk tarafından pek çok işlem yapılmakta ve savunma hakkı sanık için daha o aşamada başlamaktadır. Yine bu görüşe göre savunma hakkı, itiraz hakkı gibi haklar maddi hukukta değil yalnızca yargılama hukukunda mevcut olan haklardır. Başka bir deyişle, yargılama hukukunun sadece yargılama usulünde kullanılan hak ve yetkilerden oluşan kendine has bir konusu vardır. Bazı haklar ve yetkiler ilk olarak yargılama hukukunda karşımıza çıkar ki bunların başında savunma hakkı gelir⁴⁹⁴. Yargının ve idarenin alanları arasında ayrım

⁴⁹²Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 24-25.

⁴⁹³M. Waline (1957). Le Principe “Audi Alteram Partem”. Livre Jubilaire 1856-1956 Le Conseil d'Etat du Grand Duché de Luxembourg. Luxembourg, s. 498'den Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 20; C. Eisenmann (1957). Rapport sur les travaux du Congrès de Barcelone. RIDC, No 1., s. 86'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 20.

⁴⁹⁴N. Kunter (1974). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 101.

yapılırken dikkat edilmesi gereken husus, yargılama alanında ilgililere tanınan hukuki güvence sisteminin tam, idare alanında ise yargılamaya göre eksik olmasıdır⁴⁹⁵.

İdare karşısında savunma hakları, Türk öğretisinde de çoğunlukla yargı denetimi esnasında iptal sebeplerinden biri olarak incelenmiştir⁴⁹⁶. Diğer yandan hukukumuzda idari usulü bütün olarak düzenleyen genel bir idari usul yasası bulunmadığı için idare karşısında savunma hakları incelenirken özellikle yargı kararlarının dikkate alınması gerekir⁴⁹⁷. Bu konuda içtihatlar önemlidir.

Savunma hakkını yargılama hukukuna özgüleyen görüşlerden ilki, sübjektivist görüş olup hem yargılama aşamasında hem de idari usulde bireyin yararını ön planda tutar⁴⁹⁸. Bu görüşte, savunma hakkı yargılama hukukunun temelidir ve diğer tüm ilkeler ve bu ilkelere bağlı kurallar bu hakka göre açıklanmalıdır. Örneğin, ceza muhakemesinde sanığın tüm hakları esas olarak savunma hakkı olarak nitelendirilir ve yargılama ilkelerinin tümü de savunma hakkıyla ilişkilendirilir. Genel olarak ise bütün yargılama hukuku dallarının hepsi için tüm kural ve ilkelerin savunma hakkından doğduğu ileri sürülmektedir⁴⁹⁹.

Savunma hakkını yargılama hukukuna özgüleyen görüşlerden ikincisi, ilkinin aksine *objektif hukuk* anlayışını kabul eder. Buna göre yargılamada esas olanın toplumsal adaletin ve hukuka uygunluğunun sağlanması olup, bireyin haklarının korunması bunun bir sonucudur⁵⁰⁰. Bu görüşe göre, yargılamada esas olan gerçeğin bulunmasıdır ve bunu sağlayacak olan da yargıcın yönettiği çekişme faaliyetidir⁵⁰¹. Bu yüzden yargılamada da idari usulde de önemli olan tez-anti tez-sentez üçlemesinden oluşan diyalektik yapıdır. Hukuki gerçeği ortaya koyan hüküm ancak bu çekişmeli faaliyet sonucunda meydana gelir⁵⁰².

Savunma hakkını yargılama hukukuna özgüleyen üçüncü görüş ise yukarıdaki iki görüşü de kendi içinde barındıran, her ikisini de kısmen benimseyen karma görüştür. Bu

⁴⁹⁵A. Ü. Azrak (1969). Yargı ve İdare: İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 34, s. 143.

⁴⁹⁶A. Ü. Azrak (1964). *Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 160.

⁴⁹⁷Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 58.

⁴⁹⁸Chaudet, 1967, **a.g.k.**, 380'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 62.

⁴⁹⁹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 62.

⁵⁰⁰Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 63.

⁵⁰¹Chaudet, 1967, **a.g.k.**, 377'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 63.

⁵⁰²F. Erem (1968). *Ceza Usulü Hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 156.

görüŖe göre, yargılama bir yönden taraf haklarının korunmasını diğerk yönden de nesnel durumun gerektirdiğı yetkilerin kullanılmasını sağlar. Bu nedenle, yargılama hukukuna hâkim olan tek bir prensipten değıl ancak karşılıklı ilişki içinde olan farklı prensiplerden söz etmek gerekir⁵⁰³. Bu görüşün önemi, savunma haklarını yargılamanın belli bir evresi ve belli bir işlev ile sınırlandırabilmesindedir⁵⁰⁴.

Fransız hukukunda çelişmeli yargı ilkesi pozitif hukukta düzenlenmemiş, fakat zaman içinde idari yargı içtihatlarıyla, bu içtihatların ortaya koyduğu ilkelerin birikimi ile oluşmuştur⁵⁰⁵. Aslında çelişmeli yargı ile savunma hakları birbiriyle ilintilidir ve yargılamanın hazırlık aşamasını oluştururlar⁵⁰⁶. Bu nedenle pozitif hukukta buna dair bir kurallar bütünü oluşturulmalıdır. Özetle, savunma hakkının yargılama hukukuna ait bir kavram olduğu ve buradan idari usule yansıdığı düşüncesi aslında kavramın anlamından çok nasıl uygulandığına önem vermektedir⁵⁰⁷.

Bazılarına göre de idare karşısında savunma hakkının tanınması idari usulü yargılamaya dönüştürecektir. Zira, idarenin takdir yetkisi vardır ve bunun önemini kabul etmek gerekir. Savunma hakkı ise, yargılama hukukunda uygulanan şartlardan ve taraflara tanınan haklardan oluşur. İdari usulde savunma hakkından bahsedilecekse bile bunun çok sınırlı ve istisnai durumlar için geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Hatta bu işlemler idarenin tipik işlemleri değıl daha çok yargı benzeri işlerdir⁵⁰⁸.

Başka bir görüş ise muhakeme kavramının yargılamaya özgülenmesinin, yalnızca onun işlevi olarak görülmesinin sebebinin tarihsel gelişim olduğunu söyler. Buna göre tarihsel süreçte muhakeme işlevi belli bir organa özgülenmiştir. Bunun sonucu olarak da usul hukuku ilk olarak yargılama esnasında ortaya çıkmıştır⁵⁰⁹. Bu yüzden usul (procedure) söz konusu

⁵⁰³Chaudet, 1967, **a.g.k.**, 379'dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 63.

⁵⁰⁴Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 63.

⁵⁰⁵Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 132.

⁵⁰⁶Odent, 1953, **a.g.k.**, 56.'dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 132.

⁵⁰⁷Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 136.

⁵⁰⁸E. Forsthoﬀ (1969). *Traité de droit administratif allemand*. (Çev. M. Fromont), Bruxelles: Bruylant, s. 102 ve G. Langrod (1961). *La doctrine allemande et la procédure administrative non contentieuse*. Brüksel: IISA, s. 9'dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 24.; Azrak, 1969, **a.g.k.**, 129.

⁵⁰⁹A. Merkl (1942). *Umumî İdare Hukuku*. (Çev. Bedri Tahir Şaman), Ankara: T.C. Maarif Vekilliğı Siyasal Bilgiler Okulu Yayınları, s. 289.

olduğunda, akla ilk olarak yargı gelmekte, idari usul denildiğinde ise idari yargı anlaşılmaktadır⁵¹⁰. Burada idari usulün özellikli durumu da bu anlayışta etkilidir. Bu görüş, idari usul (procédure administrative) ile yargılama usulünü (procédure judiciaire) aynı kavram olarak kabul eden görüşlere tepki oluşturur.

İdare hukuku dışındaki hukuk alanlarına bakıldığında, maddi hukuk-şekli hukuk ayrımı iki taraflıdır. Buna örnek olarak ceza hukuku- ceza muhakemesi hukuku ve medeni hukuk-medeni usul hukuku gösterilebilir. Ancak şekli idare hukuku söz konusu olduğunda, iki usul hukuku mevcuttur; idari usul hukuku ve idari yargı. Yukarıda bahsedilen eski anlayışta ise idare hukukuna ait olan usulün yalnızca idari yargı olduğu varsayılmaktadır. Oysa ki eğer usul bir hukuk uygulamasıysa, her ne kadar diğer hukuk dallarında yalnızca yargı önünde söz konusu olsa da⁵¹¹ (aslında ceza muhakemesi için de mutlak surette bu söylenemez) idare hukukunda, idare tıpkı yargı organı gibi bir uygulayıcı olduğundan idare hukukuna ait iki farklı usul hukukunun bulunduğunu kabul etmek zaruridir⁵¹². Bu iki usul arasındaki temel fark, yargı denetimi sonradan yapılırken (à posteriori), idari usulün bir ön denetim (contrôle préalable) niteliğinde olmasıdır. Ön denetim önleyici, sonradan denetim ise ya baskılayıcı veya tazmin edicidir. Bu nedenle eğer ön denetime ağırlık verilirse ikincinin yükü azalacaktır⁵¹³. Bu iki usulün de denetim özelliği göz önüne alındığında, idari usulde de yargı önünde olduğu gibi birey, devlet faaliyetleri karşısında korunmuş olacaktır.

Savunma genel olarak ilgililerin durumlarından (davacı, davalı, aktif, pasif vb. gibi) bağımsız olarak, işe veya konuya göre açıklanır. Bu yüzden savunmanın konusu özünde hak arama faaliyetidir. Davada taraflar eşit olup, iki taraflı haklar ve borçlar söz konusu olduğundan savunma hakları davanın her iki tarafı için de mevcuttur⁵¹⁴. Yargılama hukukuna

⁵¹⁰Azrak, 1964, **a.g.k.**, 14.

⁵¹¹Azrak, 1964, **a.g.k.**, 14. «İdare Hukukunun maddi kısmı ile şekli ve usulü kısmı arasındaki münasebet, idarenin faaliyetinin konusunu teşkil eden meselenin henüz bir uyuşmazlık şeklinde yargılama organının (idare mahkemesinin) önüne gelmesinden önceki safhada, yani idari faaliyet safhasında mevcuttur. Oysa ceza hukuku ve medeni hukukta bu duruma rastlanmaz. Bu sonuncu hukuk dallarında, Devletin faaliyeti, ancak uyuşmazlığın kendi makamları önüne getirilmesinden sonra başlar».

⁵¹²Merkel, 1942, **a.g.k.**, 293.

⁵¹³G. Isaac (1968). *La procédure administrative non contentieuse*. Paris: LGDJ, s. 183'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 55.

⁵¹⁴Ö. Tosun (1981). *Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 184; Chaudet, 1967, **a.g.k.**, 380'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 21.

ait bu anlayış idari usul için de kabul edilebilir çünkü idari işlemlerde işleyen süreç de idare ve ilgililer arasında bir ilişkiler bütünüdür ve ortada bir uyuşmazlık olup olmaması önemli değildir⁵¹⁵.

1982 Anayasasının 36. maddesi yargılama mercileri önünde savunma hakkını kabul etmiştir. Bu nedenle bu hükmün lafzen yorumlanması durumunda savunma hakkının yalnızca yargılama hukuklarına özgü olduğu sonucuna varılabilir. Ancak bu hükmü anayasanın ruhu ve hukuk devleti ilkesi ışığında, savunma hakkının hukuki niteliği de göz önünde bulundurularak sınırlandırıcı değil aksine geniş yorumlamak gerekir. Böylece idare önünde de savunma haklarının kullanılabilmesi sonucuna ulaşılır. Nitekim “idare organlarının hukuk normlarına olan bağlılıkları, mahkemelerin bu normlara bağlılıklarından az değildir”⁵¹⁶.

2.1.2 Savunma Hakkının Disiplin İşlerine Özgülenmesi

Disiplin cezaları, özel bir statüye (üniversite öğrenciliği, devlet memurluğu gibi) sahip kişilerin, bu durumun gerektirdiği şekilde davranmamaları, görev ve çalışmanın gereklerini yerine getirmemeleri vb. nedenlerle yetkili makam ve mercilerce uygulanan yaptırımlardır⁵¹⁷. Yani disiplin işlerinde bireyin idare karşısında *statüter* bir durumu söz konusudur ve idare bunun sonucu olarak yaptırım uygulama yetkisine sahiptir⁵¹⁸. Bir kurumun disiplin kurallarına⁵¹⁹ uyulmaması disiplin suçu oluşturur ve sonucunda uygulanan yaptırıma da disiplin cezası denir⁵²⁰. Bu nedenle, disiplin sağlanmak istenen statüye göre cezalar da farklılık gösterir (örneğin öğrencilere verilen disiplin cezaları ve memurlar hakkında öngörülen disiplin cezaları birbirinden ayrıdır)⁵²¹. AYM disiplin cezalarını “kamu

⁵¹⁵G. Langrod (1948). *Procédure administrative et droit administratif. Revue du droit public et de la science politique en France et à l'étranger*, 64, s. 69'dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 21.; Azrak, 1964, **a.g.k.**, 77.

⁵¹⁶Azrak, 1969, **a.g.k.**, 87.

⁵¹⁷Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 103.; Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 51.

⁵¹⁸İ. H. Özay (1985). *İdari Yaptırımlar*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 43.

⁵¹⁹Disiplin kuralları her kurum ve statü için farklılık gösterir ve özel kanunlarda da ayrı ayrı düzenlenmiştir. Örneğin memurlarla ilgili disiplin rejimi devlet memurları kanununda düzenlenmişken, avukatlarla ilgili disiplin kuralları Avukatlık Kanunu'nda düzenlenmiştir.

⁵²⁰E.E. Atay (2014). *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 910.

⁵²¹Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 39.

hizmetlerinin yürütülmesi ve kamu yararının devamlılığının sağlanması amacıyla yasal olarak düzenlenmiş idari yaptırımlar” olarak tanımlamıştır⁵²². Yüksek mahkemeye göre “kamu hizmetlerini yürütenlerin görev anlayışları, yetki ve sorumlulukları kamu hizmeti ve hizmet gerekleri ile sınırlandırılmış; bu sınırlar dışına çıkanların ise disiplin cezaları ile cezalandırılmaları ilgili kanunlarda öngörülmüştür”⁵²³.

Disiplin yaptırımlarında amaç sahip olunan statünün kurallarına uyulmasını sağlamak olduğu için, yaptırımlar da doğrudan bu statüyle ilişkilidir⁵²⁴. Disiplin yaptırımlarında cezalandırılan, bir kurumun düzenine aykırı davranışlardır⁵²⁵. Aynı zamanda disiplin cezalarının amacı, genel kamu düzeninde verimin ve çabukluğun sağlanmasıdır⁵²⁶. Bunlar daha hafif olarak nitelendirilebilecek uyarma, kınama şeklinde cezalar olabileceği gibi para cezası, meslekten çıkarma gibi daha ağır yaptırımlar da olabilir.

Gerek mevzuatta gerekse uygulamada en çok karşılaşılan disiplin işleri memurlarla ve öğrencilerle ilgili olanlardır. Memurlar için disiplin suçları, memurun görevine ilişkin kusurlu bir eylemde bulunması olarak tanımlanır⁵²⁷. Memurların, çalıştıkları kurumun düzenini bozacak şekilde davranışlarına karşı uygulanan yaptırımlar ise disiplin cezalarıdır⁵²⁸. Bunların dışında serbest meslek mensubu olup belirli bir kamu kuruma kayıtlı şekilde çalışmak zorunda olan (avukatların baroya, hekimlerin tabipler birliğine bağlı olması gibi) kişiler de yine disiplin hukukuna tabidir⁵²⁹.

İdari yaptırım türleri içinde ceza hukukuna en yakın olanlar disiplin cezalarıdır⁵³⁰. Disiplin cezaları ceza hukuku anlamında bir ceza değil idari yaptırımlardır çünkü cezayı veren de uygulayan da idaredir ve burada ceza bir idari işlem sonucunda meydana gelir⁵³¹. Ama, disiplin cezaları bir statüyü etkilediği için, genel idari işlemlerden farklı olarak, ceza

⁵²²AYM 25.9.2018 tarih ve 2018/30 Esas ve 2018/94 Karar sayılı kararı.

⁵²³AYM 25.9.2018 tarih ve 2018/30 Esas ve 2018/94 Karar sayılı kararı.

⁵²⁴Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 51.

⁵²⁵Ş. Gözübüyük (2014). *Yönetim Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 238; Atay, 2014, **a.g.k.**, 911.

⁵²⁶Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 105.

⁵²⁷Y. Zabunoğlu (2012). *İdare Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 666.

⁵²⁸Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 238.

⁵²⁹Atay, 2014, **a.g.k.**, 910.

⁵³⁰Özay, 1985, **a.g.k.**, 43.

⁵³¹Atay, 2014, **a.g.k.**, 911; Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 51.

hukuku temel ilkelerinden bazıları bu alanda uyumlaştırılarak uygulanır⁵³². Her ne kadar ceza hukuku ve disiplin hukuku, bir sürecin sonunda yaptırım öngörüler⁵³³ ve ceza hukuku ilkelerinden bir kısmı disiplin alanında uygulansa da, disiplin hukuku ve ceza hukuku farklı ve birbirinden bağımsız alanlardır⁵³⁴. Ceza hukuku kapsamındaki cezalar herkese uygulanabilirken, disiplin cezaları ancak bir statüye ait disiplin hukukunu ihlal edenlere karşı uygulanabilir⁵³⁵. Zira son tahlilde disiplin hukuku idare hukukunun bir alt dalıdır.

Bu çalışmaya ilişkin olarak, ceza hukuku ve disiplin hukuku arasında ortak olan ve her iki usulde de mutlak surette uygulanacak olan ilke savunma haklarına saygı ilkesidir. Ceza yargılama usulünde olduğu gibi disiplin soruşturmasında da, hakkında soruşturma başlatılan kişiye mutlaka savunma hakkı tanınmalı, savunmasını hazırlamak için makul bir süre verilmeli ve savunma alınmadan karar verilmemelidir⁵³⁶.

Savunma hakkı ve disiplin işlerine ilişkin en temel düzenleme Anayasa'nın 129. maddesinde yer alır. Anayasa md. 129/2'ye göre "Memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları mensuplarına savunma hakkı tanınmadıkça disiplin cezası verilemez". Madde gerekçesine göre "Kamu hizmeti görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek teşekkülleri mensupları hakkında yapılacak disiplin kovuşturmasında ve disiplin cezası uygulamasında ilgiliye isnat olunan hususun bildirilmesi, dinlenilmesi, savunmasını yapma imkânı tanınması bu madde ile güvence altına alınmaktadır"⁵³⁷. Bunun dışında savunma hakkı, Devlet Memurları Kanunu ("DMK"), Yüksek Öğretim Kanunu ("YÖK"), Avukatlık Kanunu gibi özel kanunlarda statülere göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Örneğin 657 sayılı DMK disiplin işlerini yedince bölümde ayrıntılı olarak düzenlerken kanunun 'Savunma hakkı' başlığını taşıyan 130. maddesinde ise bu hakka yer vermiştir:

⁵³²Atay, 2014, **a.g.k.**, 911.

⁵³³Atay, 2014, **a.g.k.**, 911.

⁵³⁴Zabunoğlu, 2012, **a.g.k.**, 673.

⁵³⁵Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 105.

⁵³⁶Zabunoğlu, 2012, **a.g.k.**, 675.

⁵³⁷<https://acikerisim.tbmm.gov.tr> (http- 22) (Erişim tarihi 10.12.2018)

“Devlet memuru hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Soruşturmayı yapanın veya yetkili disiplin kurulunun 7 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde veya belirtilen bir tarihte savunmasını yapmayan memur, savunma hakkından vazgeçmiş sayılır.”

Disiplin cezaları verilirken savunma hakkının kullanılabilmesi gerektiği şekilde sağlanmalı, idare bu hakkın kullanılmasını zorlaştırıcı veya engelleyici tavırdan kaçınmalıdır⁵³⁸. Disiplin soruşturması boyunca savunma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi için mevzuattaki belirli sürelerle uyulması, silahların eşitliği ilkesi gereği ilgilinin soruşturma dosyasındaki tüm kayıtlara, karşı argümanlara, her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilmesi ve savunma hakkına dair başka herhangi bir sınırlamanın bulunmaması gerekir⁵³⁹. Örneğin bir kararında Danıştay, “incelenen soruşturma dosyasından davacının savunması alınmadığı gibi, soruşturmayı yapan tarafından alınan ifadesinin de savunma olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır” diyerek usulüne uygun alınmayan savunmaya dayanarak verilen disiplin cezasını iptal etmiştir⁵⁴⁰.

Lağvedilmiş olan Askeri Yüksek İdare Mahkemesi’ne göre savunma hakkına riayet edilmeden verilen bir disiplin cezası şekil unsuru yönünden sakattır ve açıkça hukuka aykırıdır. Bu nedenle yüksek mahkeme işlemi yok hükmünde saymıştır⁵⁴¹. Yine aynı kararda disiplin cezası bakımından savunma hakkının önemi aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“Disiplin cezasının tesisinde savunma hakkının tanınmamasının esaslı ve kurucu bir şekil şartı olup olmadığı konusuna gelince; hiç şüphe yok ki yasal metinlerde yer almasa bile gerek ülkemizde gerekse evrensel öğretide ve uygulamalarda savunma hakkı hukukun temel ilkelerinden kabul edilmektedir. Bununla birlikte, Anayasanın 129/3 ve 1632 sayılı Askeri Ceza Kanunu’nun 175’nci maddeleri hükmü ile savunma hakkına pozitif hukukta da yer verilmiş bulunmaktadır. Geniş anlamda savunma hakkı, sadece iddia karşısında yapılan savunmayı değil, aynı zamanda yaptırım uygulanana kadar geçen süreç ve usulde bilgi ve belgelere ulaşma, talebi reddetme gibi hakları da kapsadığından tanınmaması halinde esaslı bir noksanlık söz konusu olur. Zira bu hak tanınmadığı takdirde, sadece usulî bir sakatlık değil, failin yerine başkasının cezalandırılması veya fiilin farklı değerlendirilmesi sonucu daha ağır veya hafif bir yaptırımın uygulanması yahut her hangi bir cezayı gerektirmemesi, yahut da hafif ceza tayin olunması gibi sebep ve konu unsurlarını etkileyen haller ortaya

⁵³⁸ Atay, 2014, **a.g.k.**, 920.

⁵³⁹ Zabunoğlu, 2012, **a.g.k.**, 672.

⁵⁴⁰ Danıştay Mürettep Dairesi’nin 28.02.1980 tarih ve 1978/7650 Esas ve 1980/964 Karar sayılı kararı.

⁵⁴¹ (Lağvedilmiş olan) Askeri Yüksek İdare Mahkemesinin 3. Dairesi 1.28.2004 tarih ve 2003/151 Esas ve 2004/159 Karar sayılı kararı.

çıkabilir. Bu cihetle, savunma hakkı tanınmaması, işlemin kurucu unsurlarına da sirayet etmekle yok hükmünde sayılmayı gerektiren esaslı ve önemli bir sakatlık olarak kabul edilmelidir.”

Savunma hakkının disiplin soruşturmasındaki önemi çok büyüktür. Altını çizmek gerekirse bu süreçte uygulanan en önemli ilke savunma haklarına saygı ilkesi ve en önemli husus da ilgiliye, usulüne uygun şekilde savunması alınmadan disiplin cezası verilememesidir⁵⁴². Bir disiplin soruşturmasında, disiplin cezası verilmeden önce soruşturmanın tarafı olan ilgiliye mutlaka kendini ifade etmek ve savunmasını yapmak için olanak tanınmalıdır⁵⁴³. Aksi halde, savunma hakkı tanınmadan disiplin cezası verilmesi idari işlemi şekil yönünden sakatlayacaktır⁵⁴⁴.

Fransız hukukunda savunma hakları deyiminin idari işlemler için ilk kez kullanılması disiplin soruşturmalarıyla olmuştur. Savunma hakkının kullanılması bir çeşit yargılama gibidir çünkü karşılıklı bir çekişme hali vardır. İdari işleme katılma ve savunma ilkelerinin en eski örneği ise disiplin işleridir⁵⁴⁵ çünkü disiplin kovuşturmalarının ceza hukuku ve ceza yargılama hukuku kökenli olduğu kabul edilmiştir⁵⁴⁶. Disiplin soruşturmasına konu olan kişinin durumu ve sahip olduğu haklar, ceza yargılamasındaki sanığın durumuna ve haklarına benzetilmiştir. Disiplin soruşturmalarında ilgililer bu haklardan diğer idari işlemlere nazaran çok daha geniş ölçüde yararlanmaktadır⁵⁴⁷. Türk hukukunda da memurlar için disiplin kurulları tarafından verilen disiplin cezalarında, ilgili kişi savunma hakkı bakımından avantajlıdır⁵⁴⁸. Özellikle disiplin kurulu önünde yapılan savunmalar bir nevi yargılama gibidir ve ilgili kişi kendini savunmak için her türlü kanıttan yararlanabilir, isterse avukatla temsil edilebilir (DMK 129/2. madde). Danıştay yakın tarihli bir kararında⁵⁴⁹ “dava konusu işlemin dayanağı olan her türlü bilgi ve belgenin soruşturma raporlarının talep edilmesi durumunda incelenme imkânı tanınmasının hukuk devletinin ve adil yargılanma hakkının

⁵⁴²Zabunoğlu, 2012, **a.g.k.**, 672.

⁵⁴³Gözübüyük, 2014, **a.g.k.**, 241.

⁵⁴⁴Gözübüyük, 2015, **a.g.k.**, 241.

⁵⁴⁵Duran, 1998, **a.g.k.**, 31.

⁵⁴⁶C. Colliard (1943). *La sanction administrative*. Annales de la Faculté de Droit d'Aix, s. 43'den aktaran Akıllıoğlu 1983, **a.g.k.**, 60.

⁵⁴⁷Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 61.

⁵⁴⁸Zabunoğlu, 2012, **a.g.k.**, 676.

⁵⁴⁹Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 12.06.2008 tarih ve 2005/3292 Esas ve 2008/1633 Karar sayılı kararı.

gerekliliği olduğunu ve ilgili istemesine rağmen soruşturma raporunu incelemesine izin verilmeden karar verilmesini savunma hakkının kısıtlanması” olarak değerlendirmiştir. Memurlar bakımından sadece disiplin kurulu tarafından verilen cezalarda değil, tüm disiplin soruşturmalarında savunma hakkının kullanılabilmesi için yalnızca memurun savunmasının istenmesi yeterli olmaz, aynı zamanda kendisinde isnat edilen disiplin suçunun detayları da bildirilmelidir. Bu detaylar soruşturmadaki bilgi ve belgeleri, soruşturma dosyasının içeriğini de kapsar çünkü bir kişinin neyle suçlandığını bilmeden tam manasıyla bir savunma yapması mümkün değildir⁵⁵⁰.

Öğretide bazı görüşlere göre, savunma hakkı kavramı idari işlemler için yalnızca disiplin kovuşturmalarına ve diğer idari ceza işlerine özgüdür⁵⁵¹. Bu görüşe sahip yazarlar, savunma hakkının Fransız hukukundaki gelişmesini temel alarak idare karşısında savunmanın söz konusu olabilmesi için bunun ceza verilmeden ya da bir yaptırım uygulanmadan önce olması gerektiğini ileri sürmektedir⁵⁵². Buna göre idare ancak ilgilinin gerçek bir savunmaya ihtiyacı olduğu takdirde buna uymak zorundadır çünkü ilgiliye savunma hakkı tanımak idarenin olağan karar alma, işlem yapma, eylemde bulunma yöntemine istisna teşkil eder. Fransız Danıştay içtihatlarına göre pozitif hukukta idare karşısında savunma hakkının düzenlendiği yerler idarenin yargı benzeri faaliyetlerde bulunduğu yerlerdir⁵⁵³. Aslında bu anlayış da bir nevi savunma hakkının yargılama hukukuna ait bir kavram olduğunu kabul eder. Bu nedenle de idari işlemler söz konusu olduğunda ancak yargı benzeri işlemler varsa savunma hakkının varlığı kabul edilir. Bu görüşü savunanlar anayasa bakımından gerek sistematik yorumla gerekse 36. madde hükmünden aynı sonuca varmaktadır⁵⁵⁴ çünkü Anayasa 36. madde “yargı mercileri önünde savunma hakkını” hak arama hürriyetinin bir parçası olarak düzenlemiştir.

Anayasanın 129. maddesinde ise kamu hizmeti görevlilerinin “Görev ve sorumlulukları, disiplin kovuşturulmasında güvence” başlığında savunma hakkını disiplin kovuşturmaları için kabul edilmiştir. Anayasa 36. ve Anayasa 129. maddeleri birlikte bu

⁵⁵⁰K. Gözler (2009). *İdare Hukuku*. Bursa: Ekin, s. 703.

⁵⁵¹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 19.

⁵⁵²Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 19.

⁵⁵³Odent, 1953, **a.g.k.**, 161.’den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 19.

⁵⁵⁴Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 19

görüş çerçevesinde değerlendirildiğinde anayasanın savunma hakkı kavramını aslolarak yargısal işler için öngördüğü, idarenin faaliyetleri söz konusu olduğunda ise yalnızca disiplin kovuşturmaları için bu hakkın tanındığı ileri sürülebilir. Yargılama hukukunda savunma hakkı düzenlenirken herhangi bir sınırlama yapılmamıştır çünkü savunma hakkı yargılamanın başlı başına bir parçasıdır. Ancak, idari işlerde savunma hakkı tartışmalı bir husus olduğundan 129. maddede özellikle belirtilmiştir. Eğer bu görüş benimsenir ve uygulanırsa savunma hakkı idari faaliyetlerden sadece disiplin işleri için uygulanabilecektir⁵⁵⁵.

Belirtmek gerekir ki 1961 Anayasası döneminde de buna benzer tartışmalar yapılmıştır. 1961 Anayasasının 118. maddesi “memur teminatı” başlığında;

“Memurlar ve kamu kurumu niteliğindeki meslek teşekkülleri mensupları hakkında yapılacak disiplin kovuşturmalarında, isnat olunan hususun ilgiliye açıkça ve yazılı olarak bildirilmesi, yazılı savunmasının istenmesi ve savunma için belli bir süre tanınması şarttır. Bu esaslara uyulmadıkça disiplin cezası verilemez. Disiplin kararları, yargı mercilerinin denetimi dışında bırakılamaz.” hükmünü düzenlemiştir.

Bu hükmün, 1961 Anayasasının 31. maddesinde yer alan hak arama hürriyeti ile ilişkisi değerlendirilerek “yargı benzeri iş niteliğinde olduğu” ve bu yüzden savunma hakkının disiplin işlerine özgü olduğu, tüm idari işlemler için genel olarak uygulanamayacağı sonucuna varılmıştır⁵⁵⁶. Genel kural, idarenin ilgilinin savunmasını almadan, onu dinlemeden karar alabilmesidir. Yani kural olarak idare ilgilinin savunmasını almadan, karşı tarafı dinlemeden de karar verebilir. İdarenin belirli hususlar dışında savunma alma zorunluluğu olmadığı, bu hususların da başta anayasada öngörülen disiplin işleri olmak üzere kanunda düzenlenmiş olduğu, bu yüzden de idare karşısında savunma hakkı tartışılırken pozitif hukuk düzenlemelerinin esas alınması gerektiği ileri sürülmüştür⁵⁵⁷. 1961 Anayasası 118. maddesinde “isnat olunan hususun ilgiliye açıkça ve yazılı olarak bildirilmesini” açıkça öngörmüştür. Bunun sonucunda idarenin disiplin işleri söz konusu olduğunda bilgi verme ödevi anayasal niteliktedir.

⁵⁵⁵Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 20.

⁵⁵⁶Ş. Gözübüyük (2015). *Yönetmelik Yargı*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 226.

⁵⁵⁷Gözübüyük, 2015, **a.g.k.**, 226.

Savunma hakkını idare karşısında disiplin işlerine özgüleyen görüşe göre savunma hakkı idari işlemler için yalnızca mevzuatta düzenlenen hükümler çerçevesinde kullanılabilir, yani anayasadaki memur teminatını düzenleyen maddenin savunma hakkına dair genişletici yorum yolunu kapatmış olduğu ileri sürülmektedir⁵⁵⁸. Ancak buradan Anayasa 129. maddenin genişletici yorum yolunu kapadığını sonucuna varılabilir mi ya da bu maddenin idare karşısında savunma hakkını belli bir alana özgülediği sonucu çıkartılabilir mi bunu tartışmak gerekir.

Benzer başka bir yorum da yine 1961 Anayasası 118. madde için yapılmıştır. 1961 Anayasası'nın 118. maddesi de idare önünde savunma hakkıyla ilgili olarak doğrudan ve açık bir düzenlemeyi haizdir ancak bu kural yalnızca disiplin işleri için getirilmiştir. Bu nedenle de idare karşısında savunma hakkının anayasada genel bir ilke olarak mı düzenlendiği yoksa sadece disiplin işlerine mi özgülendiği tartışmalıdır. Eğer maddenin lafzından yola çıkılacak olursa Anayasanın bu hakkı, idare önünde yalnızca memurların disiplin işleri için öngördüğü sonucuna varılabilir⁵⁵⁹. Ancak, bu son derece sınırlı bir yorum olacak ve kanaatimizce maddenin amacından da uzak kalacaktır. Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere, 1961 Anayasası 118. maddenin, Anayasa 31. madde göz önünde bulundurularak geniş olarak yorumlanması gerekir. Anayasa idare önünde savunma hakkının disiplin işlerine ilişkin olarak ayrıca düzenlenmesinin aslında bu hususta kanun koyucunun buna verdiği önemi göstermektedir. Kanun koyucu burada herhangi bir yoruma yer bırakmayacak şekilde, pozitif hukukta düzenleme yapmıştır ancak buradan sınırlayıcı bir yorum yapmak savunma hakkının doğasına aykırı olacaktır. Bu durum 1982 Anayasasının 129. maddesi için de geçerlidir çünkü 1961 Anayasasının 118. maddesi ve 31. maddesi arasındaki ilişki 1982 Anayasası'nın 129. ve 36. maddeleri arasında da mevcuttur.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda ifade etmek gerekir ki idare karşısında savunma hakkı Anayasa'da yalnızca bir *örnek* olarak düzenlenmiştir. Burada amaç, savunma hakkını disiplin işlemlerine özgülemek değil, zaten varılması gereken sonucu Anayasa'da açıkça

⁵⁵⁸ Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 70.

⁵⁵⁹ Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 69.

belirterek memur teminatını vurgulamaktır⁵⁶⁰. Savunma hakkı kavramı çağdaş hukuk düzeninde insanın hak ve özgürlüklerinden biri olup temel bir ilkedir. Dolayısıyla sadece disiplin işlerinde değil ancak idarenin yaptırım niteliğini taşıyan tüm işlemlerinde tanınması gerekir⁵⁶¹. İdeal olanın idarenin tüm eylem ve işlemlerinde bu hakka uygun davranması olduğu göz önünde bulundurularak ve 1982 Anayasasında 129. maddenin de benzer şekilde düzenlendiği ve aynı yorumun burada da geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Bu halde yapılması gereken yalnızca disiplin cezası değil tüm idari yaptırım uygulanan bireylere savunma hakkı tanınmasıdır⁵⁶².

2.1.3 İdari yaptırımlar karşısında savunma hakkı

Savunma hakkının doğrudan kullanılabileceği idari işlemler, disiplin işleriyle birlikte idari yaptırımlardır. Zira burada sadece bir isnat değil, artık bir cezalandırma da söz konusudur. Bu yüzden savunma hakkının tartışmasız uygulanacağı bir idari işlem varsa o da idari yaptırımlardır. Ancak idare karşısında savunma hakkı gerek öğretide gerekse içtihadta tartışılan bir mevzu olduğundan, “idari yaptırımlar karşısında savunma hakkı kullanılabilir” önermesine varmadan önce genel olarak bu yaptırımların nitelik ve türlerini incelemek ve özel olarak da vergi cezalarına değinmek gerekir.

İster ceza hukuku olsun ister idare veya vergi hukuku, sonunda yaptırım ihtimali olan bir süreç işliyorsay bu süreçte ilgiliye savunma hakkı mutlaka tanınmalı ve süreç adil yargılanma ilkesine göre gerçekleştirilmelidir⁵⁶³. AYM’ye göre “adli suçlar karşısında öngörülen yaptırımlar idari suçlardan farklı olarak hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektirse de her iki alanda öngörülen yaptırımlar yoğun maddi cebir içermektedir. Bu nedenle Anayasa’nın 38. maddesinde öngörülen ilkelerin idari suçlar yönünden de uygulanması gerekmektedir.”⁵⁶⁴ AYM bu kararda idari yaptırımlarda da zorlayıcılık unsuru olduğunu ve

⁵⁶⁰L. Duran (1965). Mahkeme Kararları Kroniği: İtiraz Yolu ile Anayasa'ya Aykırılık İddiası ve Temel Hak ve Ödevlerin Kanunla Düzenlenmesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 31, s. 343.

⁵⁶¹Duran, 1965, **a.g.k.**, 343.

⁵⁶²Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 231.

⁵⁶³Atay, 2014, **a.g.k.**, 916.

⁵⁶⁴AYM 25.9.2018 tarih ve 2018/30 Esas ve 2018/94 Karar sayılı kararı.

bu nedenle Anayasanın 38. maddesinde düzenlenen ceza hukuku ilkelerinin bu alanda uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

İdare karşısında savunma hakkını disiplin işleri dışında düzenleyen genel bir kanun hükmü Türk hukukunda yoktur⁵⁶⁵. İdari yaptırımlar söz konusu olunca ilk akla gelen Kabahatler Kanunu'nda dahi, idare karşısında etkin bir savunma imkânı tanınmamış, savunma hakkına dair detaylı bir düzenleme yapılmamıştır⁵⁶⁶. Ancak hukuk devleti ilkesi ışığında ve Anayasa hükümlerinde ilgililere, bireylere tanınan hakların ve içtihatların yorumlanması yoluyla bu sonuca varılabilir.

İdari yaptırımlar karşısında savunma hakkının analizi yapılırken öncelikli olarak idari yaptırımların niteliğine bakmak, ardından da savunma hakkıyla olan ilişkisini incelemek faydalı olacaktır.

2.1.3.1 İdari yaptırımın niteliği

İdari yaptırımlar, kişilerin temel hak ve özgürlüklerine idarece yapılan bir müdahaledir⁵⁶⁷. İdari yaptırımlar, bir yargı kararına ihtiyaç olmadan, idare tarafından, kanunlardaki yetkiye istinaden kişilere idari işlemlerle uygulanan müeyyidelerdir⁵⁶⁸. Başka bir tanıma göre ise “yasaların açıkça yetki verdiği veya yasaklamadığı durumlarda, araya yargısal bir karar girmeden, idarenin doğrudan doğruya, bir işlemi ile ve idare hukukuna özgü usullerle vermiş olduğu cezalardır”⁵⁶⁹. İdari yaptırımların özellikleri, idari düzeni sağlamaya yönelik müeyyideler olmaları, önleyicilik ve cebrilik unsurları taşımaları, idari usule uygun olarak idare tarafından uygulanmalarıdır⁵⁷⁰.

İdarenin görevleri ve tasarrufları kamusal ihtiyaçların karşılanması, kamu düzeninin sağlanması, kamu sağlığının korunması gibi çok geniş bir alana yayılmıştır. Bu alanda

⁵⁶⁵Bazı özel kanunlarda (örneğin Rekabetin Korunması Hakkında Kanun md. 43-47) idarenin yetkileri ve çalışma usulüne göre savunma hakkı özel olarak düzenlenmiştir.

⁵⁶⁶Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 32.

⁵⁶⁷M. Günday (2011). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi, s. 215.

⁵⁶⁸M. Karabulut (2008). *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 1.

⁵⁶⁹İ. Özyay (1985). *İdari Yaptırımlar*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, s. 35.

⁵⁷⁰F. Gölcüklü (1963). İdari Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18, s. 136.; Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 22.

hareket ederken idare, *kararlarını re'sen icra etme yetkisini* haizdir⁵⁷¹ çünkü işlevlerini gereğince ve çabuk bir şekilde yerine getirebilmek için yaptırım uygulayabilmesi gerekir⁵⁷². Zira kamu güvenliğini ve sağlığını korumak, kamu düzenini sağlamak gibi görevlerin ifasında zamanlama çok önemlidir. Vergi hukuku bakımından da vergi idaresi için benzer bir durum söz konusudur. Vergi kabahatlerinin varlık sebebi vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin zamanında ve usulüne uygun olarak ifa edilmesini sağlamak, mükellefleri buna zorlamaktır. Vergi borçları zamanında ve tam olarak ödenmediği takdirde bir taraftan hazinenin kaybı oluşacak diğer taraftan da kamu hizmetlerinin finansmanı için yeterli kaynak toplanamayacaktır⁵⁷³.

Her ne kadar idari yaptırımlar ceza hukuku anlamında birer ceza olmasa da ceza hukuku ilkelerinin bazıları bu alanda geçerli kılınmıştır. Bu alanda, idare faaliyetlerini ifa ederken hukuk devleti ilkesi gereğince kişilere güvenceler sağlanmıştır⁵⁷⁴.

İdari yaptırımlar, idarenin idari usullerle uyguladığı müeyyideler olduğuna göre kavram olarak yine idare hukukuna aittir⁵⁷⁵. İdari yaptırımların, hem cezalardan ayırt edici hem de belirleyici temel ölçütü bir yargı kararı olmaksızın idare tarafından doğrudan uygulanabilmesidir⁵⁷⁶. AYM'ye göre "Öğretide de kabul edildiği gibi idarenin, bir yargı kararına gerek olmaksızın yasaların açıkça verdiği bir yetkiye dayanarak idare hukukuna özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya bir işlemi ile uyguladığı yaptırımlarla, verdiği cezalara "idari yaptırım" denilmektedir"⁵⁷⁷.

Buna ilişkin olarak Uyuşmazlık Mahkemesi de 8.5.1998 tarihli kararında⁵⁷⁸ şu ifadeye yer vermiştir:

"...kanunun öngördüğü bir ceza idarenin bir organı eliyle uygulanabiliyorsa bu genel ceza hukukunun değil, idare hukukunun bir müeyyidesidir. Bu tür cezalar, uygulama alanı itibarıyla, idarenin kamu

⁵⁷¹Gölcüklü, 1963, **a.g.k.**, 117.

⁵⁷²Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 11.

⁵⁷³Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 213.

⁵⁷⁴Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 3.

⁵⁷⁵R. Çağlayan (2006). *İdari Yaptırımlar Hukuku (Kabahatler Kanunu Yorumu)*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım, s. 21.

⁵⁷⁶G. Zanobini (1964). *İdari Müeyyideler*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, s. 26-27.; İ. Özlür Özkaya (2015). *İdari Yaptırımların Özellikleri ve Çevre Kanunu*. *Ankara Barosu Dergisi*, 73, s. 159.

⁵⁷⁷AYM 23.10.1996 tarih ve 1996/48 Esas ve 1996/41 Karar sayılı kararı.

⁵⁷⁸Uyuşmazlık Mahkemesinin 8.5.1998 tarih ve 1998/10 Esas ve 1998/12 Karar sayılı kararı.

düzeninin sağlanması ve korunması görev ve yükümlülüğünün yerine getirilmesi amacına yönelik bir hukuki müeyyide niteliğini taşımakta olup; idari ceza uygulaması, konusu olan suçun niteliği, uygulayan merci ve uygulanan usul ile hukuki sonuçları itibarıyla adli ceza uygulamasından farklılık göstermekte ve hukuki müeyyideler, esasen gerçek anlamda bir ceza sayılmamaktadırlar.”

İdari yaptırımlar, idari işlemlerle uygulanır ve onların hukuki rejimine tabidir⁵⁷⁹ ancak caydırıcı ve cezalandırıcı olmaları yönüyle bu işlemlerden ayrılır. Dolayısıyla bu işlemlere salt idare hukuku ilkeleri uygulanmamaktadır.

İdarenin kişilere yaptırım uygulaması demek onların temel hak ve özgürlükleriyle ilgili karar vermesi demektir. Aynı şekilde, idari yaptırım kararı alan idare bir takdir yetkisi kullanır ve bu yetki geniş ölçüde kullanıldığı takdirde kişi hak ve özgürlüklerinin ihlali sonucunu doğurabilir⁵⁸⁰. Zira, idari merciler hem siyasi ve idari baskılara açıktır hem de idare yargı organında olduğu gibi tarafsız ve bağımsız değildir⁵⁸¹. Bu nedenle, ceza hukukunda var olan temel hak ve özgürlükleri güvence altına alan ilkelerin, idari yaptırımlar için de kabul edilmesi gerekir⁵⁸².

Bir idari yaptırım uygulanabilmesi için bunun ya açıkça yasayla düzenlenmiş olması ya da yasanın bu konuda idareye açıkça yetki vermiş olması gerekir⁵⁸³. Aynı şekilde parasal bir ceza vermek için idarenin mutlak surette kanunla verilmiş ve sınırları belirlenmiş bir yetkiye ihtiyacı vardır⁵⁸⁴. Kabahatler Kanunu 4. madde kabahatler bakımından bu hususu düzenlemiştir⁵⁸⁵. Bu düzenleme, hukuk devleti ilkesinin de sonucudur. Dolayısıyla, idari yaptırımı uygulamak için yapılan idari işlemin niteliği, idari yaptırımın niteliği bakımından önemlidir⁵⁸⁶. İdari yaptırımların adli cezalardan temel farkı, adli cezaların yargıç tarafından

⁵⁷⁹Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 12.; Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 28.

⁵⁸⁰Gölcüklü, 1963, **a.g.k.**, 137.

⁵⁸¹Gölcüklü, 1963, **a.g.k.**, 136.

⁵⁸²E. Şen (1994). İdari Ceza Hukuku. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 8, s. 50; Özlüer Özkaya, 2015, **a.g.k.**, 159.

⁵⁸³Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 40.

⁵⁸⁴Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 9.

⁵⁸⁵Kabahatler Kanunu Madde 4- Kanunilik İlkesi:

(1) Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.

(2) Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.

⁵⁸⁶Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 16.

suçun faillerine bir yargılama sonunda verilmesidir⁵⁸⁷. Yetkili idare, idari yaptırımları kendisi uygular⁵⁸⁸. Cezai yaptırımlar ise yetkili yargı organ tarafından uygulanır ve idareyle ilgisi yoktur. İdari yaptırımı, cezai yaptırımdan ayıran temel kriter de budur⁵⁸⁹.

AYM idarenin yaptırımlarının bir yargılama işi sayılıp sayılamayacağına dair önüne gelen bir kararda, idarenin bu yetkiye sahip olduğunu ve bunun bir yargılama işi olarak değerlendirilemeyeceğini karara bağlamıştır⁵⁹⁰.

İdari yaptırımlar cezalandırıcı nitelikte olduğu için ceza hukukunun ve ceza muhakemesi hukukunun bazı temel ilkeleri burada da uygulanır⁵⁹¹. İdarenin tıpkı hakimler gibi cezalandırma yetkisini haiz olması, içtihatla da ceza hukuku ilkelerinin ve yaklaşımının idari yaptırımlar için uygulanması eğilimini doğurmuştur⁵⁹². Zira idare, yaptırımlar söz konusu olduğunda hem taraf hem de yargıç konumundadır⁵⁹³. Bu nedenle başta savunma hakkı olmak üzere, cezaların kanuniliği, bireyselliği ve ölçülülük ilkeleri idari yaptırımlar için de kabul edilmiştir⁵⁹⁴. İdari yaptırıma karşı, tüm idari işlemlerde olduğu gibi yargı yolu

⁵⁸⁷Zanobini, 1964, **a.g.k.**, 27.; Gölcüklü, 1963, **a.g.k.**, 131.

⁵⁸⁸Gölcüklü, 1963, **a.g.k.**, 136.

⁵⁸⁹Zanobini, 1964, **a.g.k.**, 26

⁵⁹⁰AYM 6.1.1970 tarih ve 1969/46 Esas ve 1970/2 Karar sayılı kararı. “Dâvada itirazcı taksi şoförü, taksisini pazar yerinde sergi aralarında sürekli olarak durdurması üzerine 1580 sayılı Belediye Kanunu’nun 17. maddesine aykırı davranışından dolayı verilen cezanın haksızlığını ileri sürmüş ve kaldırılmasını istemiştir. Belediye kolluk memurlarınca düzenlenen tutanakta, itirazcı şoförün belediyece pazar yerinin düzeninin sağlanması için verilen karara kolluk memurunun uyarmasını hiçe sayıp uymadığı, yazılıdır. Buna göre sanığa yükletilen hukuka aykırı davranış, belediyenin pazar yerinin düzenini korumak için vermiş olduğu bir karara aykırılık niteliğini göstermektedir ve uygulanan yaptırım, hafif para cezası adını taşımakta ve böylece ceza kanunundaki para cezaları ile bunun arasında bir benzerlik söz konusu olmaktadır. Ancak idare, halkın tedirgin olmasını önleme amacı ile ve yasaların kendisine tanıdığı yetkiler çerçevesi içinde vereceği kararlarla birtakım tedbirler alabilir ve yasaklar koyabilir. Yasalar da bu yasaklara uymayanları uyarmak ve yasaklara uyulmasını sağlamak üzere birtakım yaptırımların idare yerlerince uygulanmasını öngörebilir. Konulan yasaklar kolluk kurallarının sınırlarını aşmamak ve uygulanan yaptırımlar bunlara özgü idari yaptırımlar niteliğinde bulunmak üzere idarenin yetkileri içinde sayılabilir. Burada pazar yerinin belediyece öngörülen düzenini korumak amacı ile belediyenin koyduğu yasaklara ilişkin idari nitelikte bir yaptırımın idarece uygulanması söz konusudur. Bundan ötürü olayda genel anlamda ceza yasalarına aykırı davranmış olan bir kişinin ceza yasalarınca öngörülen bir cezaya çarptırılması söz konusu olmadığı için yargı yetkisinin kullanılmasından artık söz edilemez. Kolluk kurallarına aykırılık nedeni ile idarece uygulanan yaptırımlarla bir ceza dâvası dolayısıyla ceza mahkemelerince uygulanan yaptırımlar maddi sonuç açısından birbirlerine belli bir ölçüde benzeseler bile, hukuki sonuç açısından birbirlerinden başka konulardır.”

⁵⁹¹Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 32.; Viyana 14. Uluslararası Ceza kongresinde de bu husus kabul edilmiştir, aktaran Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 46.

⁵⁹²H. Pauliat (1998). *Bağımsız İdari Otoritelerin Yaptırım Yetkisi. Bağımsız İdari Otoriteler*. İstanbul: Alkım yayınları, s. 147.

⁵⁹³Gölcüklü, 1963, **a.g.k.**, 136.

⁵⁹⁴Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 17.

açıktır. Bununla birlikte, ceza hukukunun aksine masumiyet karinesi bu alanda uygulanmaz çünkü idari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanır⁵⁹⁵. Bu nedenle uygulanan idari yaptırımın kanuna aykırı olduğuna dair ispat yükü işlemin tarafı olan kişiye aittir⁵⁹⁶. Bu husus özellikle vergi hukuku alanında, vergi idaresi karşısında mükellefin savunma hakkı ilkesinden yararlanması bakımından özellik taşır ve ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

İdari yaptırımların hukuki niteliği değerlendirilirken, özellikle para cezalarında, cezanın ağırlığı ya da hafifliği -cezayı uygulayan makamı değiştirmeyeceği için- bir kriter olarak kullanılamaz⁵⁹⁷. AYM bu durumu “Türk Ceza Kanunu’ndaki kimi para cezalarının az veya yetersiz olması, bunların yargısal niteliğini etkilemediği gibi, vergi yasalarındaki kimi para cezalarının çok yüksek olması da bu cezaların idari niteliğini değiştirmez” şeklinde açıklamıştır⁵⁹⁸. Cezanın ağırlığı meselesi sadece para cezaları için geçerli değildir. Örneğin, Radyo ve Televizyonların Kuruluş ve Yayınları Hakkında Kanun’un 33. maddesinin “ihlalin tekrarlanması halinde, ihlalin ağırlığına göre izin uygulaması bir yıla kadar geçici olarak durdurulur” ibaresinin iptali için AYM’de açılan davada yüksek mahkeme cezanın ağırlığının idari yaptırımın niteliğine etki etmeyeceğine karar vermiştir. AYM’ye göre RTÜK’ün uyguladığı yaptırımlar idari yaptırımlardır ve dava konusu olay idarenin yetkisi dahilindedir⁵⁹⁹. Nitekim, bu tarz bağımsız otoriteler çoğunlukla yaptırım uygulama yetkisini kendi kuruluş kanunundan alır.

İdari yaptırımların en yaygın olarak uygulanan hali para cezalarıdır. Buna idari parasal yaptırımlar da denilmektedir ve bu yaptırımlar kişinin malvarlığına yöneliktir⁶⁰⁰. Bununla birlikte idari yaptırım yetkisini haiz pek çok idari merci vardır. Merkezi idare adına kendi alanlarıyla ilgili olarak bakanlar, valiler, kaymakamlar, yerel idarelerde belediyeler ve diğer kamu tüzel kişileri, Ticaret ve Sanayi Odaları, bağımsız otoriteler (RTÜK, SPK, Barolar, vb.)

⁵⁹⁵Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 17.

⁵⁹⁶Pauliat, 1998, **a.g.k.**, 150.

⁵⁹⁷Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 19.

⁵⁹⁸AYM 23.10.1997 tarih ve 1997/19 Esas ve 1997/66 Karar sayılı kararı.

⁵⁹⁹AYM 23.10.1996 tarih ve 1996/48 Esas ve 1996/41 Karar sayılı kararı.

⁶⁰⁰K. Mutluer (1979). *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, s. 56.

idari yaptırım uygulama yetkisine sahiptir⁶⁰¹. İdari yaptırım uygulama yetkisine sahip mercilerin çeşitliliği ve konuların farklılığı nedeniyle para cezaları dışında başka idari yaptırım türleri de mevcuttur. İdarenin, düzenleyeceği alanın ve idari yaptırımın muhatabı olacak kişilerin özelliklerine göre farklı yaptırımlar konulabilir⁶⁰². Bir iş yerinin kapatılması, bir işyeri açma izninin iptal edilmesi, imar konuları, radyo veya televizyon yayınının durdurulması gibi yaptırımlar buna örnek verilebilir. Kabahatler Kanunu'nda da (Madde 2) kabahatler, idari yaptırımlar olarak tanımlanmakta ve idari para cezası ve idari tedbirler olarak ikiye ayrılmaktadır.

Öğretide idari yaptırımların türleri, sınıflandırılması çok ayrıntılı şekilde tartışılmış ve incelenmiştir. Ancak bu çalışma bakımından esas önemli olan vergi idaresinin yaptırım uygulama yetkisi ve vergi kabahatleri ve cezaları olması sebebiyle bu konuda daha fazla detaya yer verilmemiştir. Altını çizmek gerekir ki, vergi idaresi tarafından vergi kabahatleri neticesinde kesilen vergi cezaları hukuki nitelik olarak idari yaptırımlardır, hatta idari para cezalarıdır. Bu nedenle idari yaptırımlara ilişkin geçerli olan genel usul kuralları bu işlemler için de geçerli olacaktır.

İdari para cezaları, idarenin bir yargı kararı olmaksızın, doğrudan idari bir işlemle ve kanunun açıkça verdiği yetkiden hareketle, hukuk kurallarına aykırı davranışlar sonucunda uyguladığı cezalardır⁶⁰³. İdari para cezalarının bu nitelikleri AYM'nin bir kararında⁶⁰⁴ şu şekilde ifade edilmiştir:

“İdari para cezaları, idari makamların kararlarıyla oluşmaktadır. İtiraz halinde yargının vereceği karar, onun bu niteliğini değiştirmemektedir. Sonuçları belli ölçüde genel para cezalarına benzese de tümüyle idari işleme dayanan bir yaptırımdır. Yargı organlarının müdahalesi olmadan doğrudan idarece kararlaştırılmakta ve uygulanmaktadır. İdari para cezaları ile kamu düzenine aykırı davranışların önlenmesi, toplumda disiplinin sağlanması amaçlanmaktadır.”

⁶⁰¹ Çağlayan, 2006, **a.g.k.**, 30.

⁶⁰² Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 39.

⁶⁰³ Karabulut, 2008, **a.g.k.**, 22.

⁶⁰⁴ AYM 23.10.1997 tarih ve 1997/19 Esas ve 1997/66 Karar sayılı kararı.

2.1.3.2 İdari yaptırım-Savunma Hakkı İlişkisi

Daha önce belirtildiği üzere Kabahatler Kanunu'nda savunma hakkı ayrıca düzenlenmemiştir. Ancak kanunun 25. maddesinde, savunma hakkının kullanılabilmesi bakımından önemli olan “İdarî yaptırım kararı verilmesini gerektiren kabahat fiilinin, bu fiilin işlendiğini ispata yarayacak bütün delillerin ve karar tarihi ve kararı veren kamu görevlilerinin kimliğinin” ilgiliye tebliğ edilecek tutanakta yazılı olacağı düzenlenmiştir.

Her ne kadar ceza hukuku temel ilkelerinin idari yaptırımlara uygulanması kabul edilse de, ceza muhakemesi hukukunda şüpheli için detaylı olarak düzenlenen savunma araçları, idari yaptırımlar karşısındaki ilgili kişi için tanınmamıştır⁶⁰⁵. Örneğin idare karşısında kişinin kendisini sözlü olarak savunması (aşağıda dinlenilme hakkı başlığı altında daha detaylı incelenecektir) genel bir idari usul kuralı değil istisnai bir durumdur⁶⁰⁶ ve bazı özel kanunlarda ayrıca düzenlenmiştir (örneğin Rekabetin Korunması Hakkında Kanun madde 46, 47). Fakat, aslında idari yaptırımlar söz konusu olduğunda idare hem taraf hem de karar mercii olduğu için diğer idari işlemlere nazaran dinlenilme hakkı burada çok daha önemlidir⁶⁰⁷. Bu nedenle idari yaptırımlarla ilgili süreçlerde muhatabın dinlenilmesi ve kendisine gerekli savunma imkânlarının tanınması gerekir⁶⁰⁸.

İdari yaptırımlara karşı savunma hakkının düzenlendiği bir başka metin ise Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesinin (AKBK) İdari Yaptırımlara İlişkin 91/1 sayılı Tavsiye Kararıdır.

Bu kararın⁶⁰⁹ 6. maddesine göre “Haklarını, özgürlüklerini ya da yararlarını zedeler nitelikte her idari işleme karşı ilgilinin olay ve delilleri ileri sürme ve gerektiğinde kanıt araçlarını sunma hakkı vardır. Bunlar idarece göz önünde tutulur. İsteği üzerine ilgiliye idari işlemde, bu işlemin yapılmasında kullanılan bütün öğeler hakkında, verilmesi olanaklı her bilgi uygun biçimde verilir.”

Yine başka bir örnek olarak, idari işlemlerde hukuka uygunluk karinesinin geçerli olması sebebiyle idari yaptırımlarda ispat yükünün işlemin tarafı olan bireye ait olması⁶¹⁰

⁶⁰⁵Gölcüklü, 1963, **a.g.k.**, 137.

⁶⁰⁶Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 47.

⁶⁰⁷İ. Özay (2017). *Günışığında Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 147.

⁶⁰⁸Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 233.

⁶⁰⁹https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016804fc94c (http- 23) (Erişim tarihi: 13.12.2018)

⁶¹⁰Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 47.

idare karşısında savunmanın önemini hem artırmakta hem de zorlaştırmaktadır. Kişinin bir idari yaptırıma karşı haklılığını ispatlayabilmesi için mutlak surette ne ile itham edildiğini bilmesi gerekir⁶¹¹.

Altını çizmek gerekirse idare, idari makamların yargılama yetkisi olmamasına rağmen idari yaptırımlar söz konusu olduğunda yargı benzeri kararlar vermektedir. Öte yandan idare gerek idari gerekse siyasi etkilere açık bir organdır. Bu nedenle idari yaptırım alanında, ceza hukukunun temel ilkelerine en az ceza yargıcısı önünde yapılan bir yargılamada olduğu kadar ihtiyaç olduğu söylenebilir⁶¹². Savunma hakkı, ilgilinin cezalandırılması durumunda mevcut olduğundan, *idari ceza/yaptırım hukuku* alanı söz konusu olduğunda ilgilinin korunabilmesi için kendisine savunma hakkı tanınması gerekmektedir⁶¹³.

Bu bakımdan eğer vergi kabahatlerini göz önüne alacak olursak, vergi kabahatleri bakımından hem ceza hem idare hukuku ilkeleri geçerli olduğu gibi vergi hukukunun kendine özgü kuralları da geçerlidir. Vergi kabahatleri, vergi kanunlarında karşılığında vergi idaresince uygulanacak idari yaptırım öngörülmüş olan hukuka aykırı fiillerdir⁶¹⁴. Bu da onların hukuki nitelik olarak idari yaptırım olduğunu gösterir. Madem ki vergi kabahatleri birer idari yaptırımdır o halde bunlar için de savunma hakkının geçerli olduğu şüphesizdir. Ancak, vergi kabahatleri söz konusu olduğunda, özel usul kanunu olan Vergi Usul Kanunu'ndan ve Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici işlemlerinden öncelikli olarak faydalanmak gerekir. Vergi idaresi karşısında savunma hakkı kullanılabilecek durumlar çalışmanın ilerleyen bölümünde detaylı olarak inceleneceği için burada bu sınırlı açıklamayla yetinilecektir.

⁶¹¹J.J. Bousquet (1998). *La Procédure Non-Contentieuse En Droit Administratif Français : İdari Usul Kanunu Hazırlığı*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 96.

⁶¹²T. Candan (2009). *Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler: İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s. 284.

⁶¹³İsaac, 1968, **a.g.k.**, 389'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 61.

⁶¹⁴A. Rençber. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 56.

2.1.4 İdare Karşısında Savunma Hakkının Kapsamı

Türkiye’de idari usule hâkim olan ilkeler açıklık (aleniyet), katılım, inceleme ve araştırma, dürüstlük, hukuki güvenlik ve denge ilkesidir⁶¹⁵. Açıklık ilkesi ilk olarak, idari işlemin asgari düzeyde açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Bu gerek yazılı gerek sözlü işlemler için geçerlidir zira işlemin yapılış usulüne dair bir şekil koşulu öngörülmemişse sözlü olarak yapılması mümkündür⁶¹⁶. Açıklık ilkesinin bir diğer unsuru ise “idari işlemin açıklanması (yayın veya bildirim)” zorunluluğudur⁶¹⁷. Açıklık ve şeffaflık idaredaki bir adaletsizliği önlemek bakımından güçlü silahlardır⁶¹⁸.

Katılım ilkesi ise işlemin muhatabı olan kişinin işlemin hazırlanmasına katkıda bulunmasını ifade eder ve kendini peşinen idare önünde savunabilmesini ifade eder. Belirtmek gerekir ki, bir idari işlemin hukuka uygun olmasını sağlamak için en etkili yol, işlemi ilgilendiren kişilerin de işlemin yapılma sürecine katılmalarını sağlamaktır. Bu anlamda yargılama usulündeki güvencelerin idari usulde de tanınması hem idari işlemin hukukiliğini hem de ilgililerin savunma hakkını koruma altına alır⁶¹⁹. Buradaki idare karşısında savunmada, henüz karar alınmadan, kararın oluşum aşamasında kişinin kendi menfaatlerini savunabilmesi imkânı vardır. Bu imkân, dinlenilme ya da taleplerini idareye yazılı sunmak şeklinde olabilir⁶²⁰. İdari işlemin yapılış sürecinde ilgiliye katılma hakkı tanımak hem idare hem de muhatap bakımından güvenilir ve rahatlatıcı olacaktır⁶²¹.

Savunma hakkı, genel idari usulde, idari işlem yapan mercie karşı işlemin yapılış esnasında ileri sürülebilecek bir hak olarak düzenlenmemiştir⁶²². Ancak resen araştırma ilkesi ve idari işlemlerin hukuka uygunluğu karinesine istinaden idare, gerek konuya dair tüm incelemeyi yapabilmesi gerekse bizzat kararı veren merci olması bakımından çok güçlüdür⁶²³. Her ne kadar işleme karşı yargı yolu açık olsa ve iptal davası sonunda verilen

⁶¹⁵Duran, 1998, **a.g.k.**, s. 28.

⁶¹⁶Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 101.

⁶¹⁷Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 102.

⁶¹⁸Bentley, 2007, **a.g.k.**, 125.

⁶¹⁹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 44.

⁶²⁰Duran, 1998, **a.g.k.**, 31.

⁶²¹Akyılmaz, 1998, **a.g.k.**, 6.

⁶²²Aksoylu, 2006, **a.g.k.**, 70.

⁶²³Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 174.

iptal kararının geriye yürüyeceği düzenlenmiş olsa da bu, idari işlemin yürürlüğe konulduğu andan itibaren iptal kararı verinceye kadar geçen sürede mağdur olan kişinin çektiği üzüntüyü, acıyı gidermeye yeterli olmaz⁶²⁴. Bu nedenle idarenin gücünün dengelenmesi ve bu usulle yapılan idari işleme dair sakıncaların giderilmesi için işlemin muhataplarına savunma hakkı tanınması gerekir⁶²⁵. Bu dengeleme ise pozitif hukuktaki düzenlemelerle değil, çoğunlukla içtihatlarla (Fransız Danıştay, Danıştay ve AYM kararları) savunma hakkının HGİ olarak kabul edilmesiyle gerçekleşmiştir⁶²⁶.

İdare önünde savunma hakkı kullanılırken ilgili, idari işlem daha hazırlık aşamasındayken sürece katılabilir ve yalnızca bilgilenmekle kalmayıp idari işlem tamamlanmadan kendi menfaatlerini koruyabilir ve daha işlem tamamlanmadan kendini savunabilir⁶²⁷. Bu durum ilgililerin lehine olduğu gibi aynı zamanda idareye karşı savunma hakkının kullanılması sadece ilgililer bakımından değil idarenin kendisi bakımından da faydalıdır. Zira idarenin resen araştırma ilkesi kapsamında gerçeğin ortaya çıkarılmasını sağlama yükümlülüğü ilgilinin katılımı ve yardımıyla hafiflemiş olacaktır⁶²⁸. Buna ilaveten, kendisine savunma hakkı tanınan ilgili, idari işleme katıldığında kişinin idari işlemin hukuka uygun olarak yapılmasına ve dolayısıyla idari yargının yükünün hafiflemesine katkısı olacaktır⁶²⁹. Savunma haklarının idari usulde var olmasının, idarenin işlemlerinin yargı denetimine açık olmasının ve yargı denetiminin bir sonucu olduğu da ileri sürülebilir⁶³⁰. Zira, ilgiliye idari işleme dair savunma hakkı tanınıp tanınmadığının denetimi yargı önünde iptal davası sırasında yapılır. Bu esnada savunma hakkı, iptal davasında incelenen usule aykırılıklardan biri olarak değerlendirilmektedir. Demek ki aslında savunma hakkı da idari usulün bir parçasıdır⁶³¹.

⁶²⁴N. Alan. (1998). İdari Usul ve İdari Yargı: *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 246.

⁶²⁵Aksoylu, 2006, **a.g.k.**, 70.

⁶²⁶Aksoylu, 2006, **a.g.k.**, 70.; Fransız Danıştayının 5. 5. 1944 Tarihli Dame Veuve Trompier-Gravier kararı, Danıştay 8. Dairesinin 11.1.1996 tarih ve 1965/933 Esas ve 1966/44 Karar sayılı kararı, Danıştay 5. Dairesinin 6.6.1991 tarih ve 90/4297 Esas ve 91/1099 Karar sayılı kararı.

⁶²⁷Duran, 1998, **a.g.k.**, 31.

⁶²⁸Azrak, 1964, **a.g.k.**, 71.

⁶²⁹Aksoylu, 2006, **a.g.k.**, 71.

⁶³⁰Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, VIII.

⁶³¹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 23.

Savunma haklarına saygı ilkesi tüm idari işlemler için uyulması zorunlu bir ilkedir. Bunu düzenleyen açık bir hüküm olmasa bile savunma hakkının mutlak bir hak olması sebebiyle eğer ilgili aleyhine sonuç doğurabilecek bir idari işlem varsa bu hak ileri sürülebilir. Yalnız, ilgiliye savunma hakkının tanınması kamu düzeni veya aciliyet gerektiren işler söz konusu olduğunda hemen kararın alınması aşamasında değil fakat karar tebliğ edildikten sonra olabilir. Yani, savunma hakkı ilgiliye her halde tanınmak zorundadır, sadece bu hakkın uygulanma zamanı değişiklik gösterebilir⁶³².

Savunma haklarına ilişkin genel kabul, hakkın bilgi alma ve görüş bildirme hakkı olmak üzere iki ögeden oluştuğudur. Bu iki öge genel olarak çekişmeyi sağlar. Bilgi alma hakkı, idare karşısında kararda temel olan sebeplerin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde ilgiliye yarar sağlar. Karşı görüş bildirme ise ilgili ile idare arasında idari işleme yönelik bir çekişmeyi gerçekleştirir. Gerekçenin açıklanması da bu sürecin bir parçasıdır çünkü ancak bu sayede ilgili karşı görüşlerini temellendirebilir⁶³³. Özetle savunma hakları, bilgi edinme ve savunmada kendi görüşünü açıklama imkânı tanınmasından oluşur. Bu hak ve yetkilerin idare ve ilgili arasında kullanılması da çelişmeli yöntemi meydana getirir⁶³⁴. İdare karşısında savunma hakkı kullanılırken bu savunma hem idari işlemi yapan hem de bu işlemi hazırlayan makama karşı kullanılabilir⁶³⁵. Her şekilde, eğer bir idari işlem yapıldıktan sonra, idare önünde itiraz yoluna başvurulursa, başvuruyu yapan ilgilinin savunma hakkına sahip olduğu kabul edilir. Buradaki itirazın çözülmesi için uygulanacak yöntem, çelişmeli yöntemdir⁶³⁶. Savunma hakkı idareyle ilgili arasında karşılıklı bir çekişmeyi ve diyalogu gerektirir. Bu diyalog ile temeldeki sorunun çözümü mümkündür⁶³⁷. İdari sorunların çözümünde idare ve ilgili kişilerin iş birliği ve kararların bu iş birliği sonucunda alınması sağlanırsa, idare hukuku alanındaki sorunlar asgariye indirgenecektir.

⁶³²König, 1959, **a.g.k.**, 192'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 125; L. Duran (1964). *İdare Hukuku Meseleleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuku Fakültesi Yayınları, s. 56.

⁶³³Stassinopoulos, 1976, **a.g.k.**, 68'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 144.

⁶³⁴Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 144.

⁶³⁵Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 147.

⁶³⁶A. Grisel (1970). *Droit Administratif Suisse*. Neuchâtel : Éditions Ides et Calendes, s. 180.

⁶³⁷Bousquet, 1998, **a.g.k.**, 96.

Zira konuya böyle yaklaşılmaması, idari yargı makamları bakımından sıkıntılara yol açmaktadır⁶³⁸.

Fransız öğretisinde bir görüşe göre ise savunma hakkı aslında bir özgürlüktür: “savunma özgürlüğü (liberté de la defense)”. Bunun anlamı savunma hakkının, kişi özgürlüğünün bir uzantısı olmasıdır. Eğer kişilerin hak ve özgürlüklerini ağır şekilde etkileyecek bir yaptırım uygulanması söz konusuysa, bu işlem yapılmadan önce savunma alınması her şeyden önce kişi özgürlüğüne saygının bir ifadesidir⁶³⁹.

Kanunda açıkça idare önünde savunma hakları düzenlenmişse hakkın uygulanmasıyla ilgili bir tartışma olmayacaktır. Ancak açıkça bir düzenleme yoksa bile hukuk devleti ve hukuki güvenlik ilkelerinin yorumuyla bu sonuca varılabilir. Anayasa’da idare karşısında savunma hakkı tanınacağına dair açık bir kural olmasa dahi savunma hakkı ilkesinin bir HĞİ olduğu göz önünde bulundurularak ve savunma hakkını düzenleyen genel Anayasa kurallarından yola çıkılarak bu ilkenin idare karşısında uygulanması mümkündür⁶⁴⁰. Burada önemli olan husus savunma hakkı ilkesinin genelliğidir. Bu husus, ilkenin uygulanma alanıyla ilgili olup çeşitli hukuk sistemlerinde farklı uygulanmaktadır⁶⁴¹. İlkenin genelliğinden kasıt mevzuatta, idare önünde savunma hakkının kullanılabilmesine dair bir hüküm olmasa dahi uygulanabilecek olmasıdır⁶⁴².

Bu sistemlerden ilki savunma hakkının açık anayasa kuralı ile tanındığı hallerdir. Buna örnek olarak ABD Anayasası ve Türkiye Cumhuriyeti 1961 ve 1982 Anayasaları gösterilebilir. ABD Anayasasında kural “Due process of law” başlığı altında düzenlenmiştir ki Türkçe karşılığı adil yargılanma hakkıdır. Bu maddeye göre (ABD Anayasası XIV. değişiklik) “Kanuni yollar takip edilmeksizin '(Without due process of law) hiç kimse hayatından, hürriyetinden ve mülkiyetinden mahrum edilemez.”⁶⁴³ Her ne kadar kuralın çıkış

⁶³⁸A. Ü. Azrak. (1998). İdari Usulün Kodifikasyonuna İlişkin Sorunlar: *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 89.

⁶³⁹Jeanneau, (1954), **a.g.k.**, s. 78 vd.’dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 81.

⁶⁴⁰Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 91.

⁶⁴¹Duran, 1965, **a.g.k.**, s. 343. Yazara göre, idare önünde savunma hakkı ilkesinin uygulandığı iki ana sistem vardır; Fransız ve Anglosakson sistemi. Anglosakson sisteminde ilkenin tüm idari işlemlere uygulanabileceği kabul edilirken, Fransız sisteminde ilke sadece idari yaptırımlar için geçerli sayılır.

⁶⁴²Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 65.

⁶⁴³Ş. Gözübüyük (1961). *Amerika ve Türkiye’de İdarenin Kazai Denetlenmesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, s. 75.

noktası ceza hukuku olsa da zamanla mahkemelerin diğer yargılama hukuku alanları için kuralı uygulamasıyla birlikte idari usulde de genel geçer bir ilke olarak kabul edilmiştir⁶⁴⁴. Amerikan Hukukunda savunma hakkı, anayasadaki “due process” ilkesinin sonucu olarak genel idari usul kurallarının düzenlemediği konularda dahi idare önünde uygulanabilmektedir⁶⁴⁵. Adil yargılanma (Due Process) yalnızca yargıyı değil, idareyi de bağlar⁶⁴⁶. Türkiye Cumhuriyeti 1961 ve 1982 Anayasalarında ise daha önce belirtildiği üzere “Hak arama hürriyeti” başlığı altında savunma hakkı düzenlenmiştir.

Savunma hakkının genel bir ilke olarak kabul edildiği diğer yaklaşım ise doğal hukuk anlayışıdır. Bu anlayışa göre, anayasada tanınan tüm özgürlükler savunma hakkının dolaylı kaynaklarıdır⁶⁴⁷. Örneğin Alman öğretisinde kabul edildiği üzere dilekçe hakkı da bir savunma hakkıdır⁶⁴⁸. Gerçekten kişi dilekçe hakkını kullandığı takdirde bunu devlete karşı bir hakkını savunmak amacıyla yapmaktadır. Ayrıca dilekçe hakkı çoğu zaman idareye karşı kullanılır.

Bu çalışmada, idari işlemler karşısında savunma hakkı incelenirken, “idarenin ilgililere tanımakla yükümlü olduğu savunma imkanları nelerdir?”⁶⁴⁹ sorusundan yola çıkılmıştır. Bu soru cevaplanırken ise Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi (AKBK) 77 (31) sayılı Kişilerin İdari İşlemler Karşısında korunmasına İlişkin Tavsiye Kararı⁶⁵⁰ esas alınmış, oradaki sistematik göz önünde bulundurulmuştur. Her ne kadar bu karar tavsiye niteliğinde olup pozitif hukukta doğrudan uygulanmasa da, idare önünde savunma hakkının düzenlenmesine ilişkin bir rehber niteliğindedir. Bundan dolayıdır ki, genel idari usul kanunu tasarıları hazırlanırken de bu karar göz önünde bulundurulmuştur. Bunun dışında, yine AKBK’nin daha sonraki tarihlerde benzer tavsiye kararları olmuştur ancak bunlarda da hep 77 (31) sayılı karara atıf vardır. AKBK’nin “İdari Takdir Yetkisine İlişkin R (91) 1 Sayılı Tavsiye

⁶⁴⁴B. Schwartz (1950). *American Administrative Law*. Londra: Pitman, s. 105.

⁶⁴⁵Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 66.

⁶⁴⁶İ. H. Özay (1998). *Demokratik Yönetim ve Yönetimde Demokrasi: İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 277.

⁶⁴⁷Stassinopoulos, 1976, **a.g.k.**, 58’den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 82.

⁶⁴⁸S. Armağan (1972). *Dilekçe hakkı ve 1961 Anayasası*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, s. 52.

⁶⁴⁹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, VI.

⁶⁵⁰https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016804dec56 (http- 24) (Erişim tarihi: 13.12.2018)

Kararında” ve CM/REC (2007) 7 sayılı İyi İdare Konusunda Tavsiye Kararındaki da bu hak ve imkanlar farklı şekillerde düzenlenmiştir. 77 (31) sayılı kararda temel olarak savunma haklarının kapsamına ve kullanılmasına ilişkin düzenlenen beş husus şunlardır: Dinlenilme hakkı (Right to be heard), bilgi edinme hakkı (Access to information), hukuki yardım ve temsil (Assistance and representation), idari işlemlerin gerekçeli olması (statement of reasons) ve işleme karşı başvurma yollarının belirtilmesi (Indication of remedies).

2.1.4.1 Dinlenilme hakkı

Dinlenilme hakkı idarenin, idari işlemi yapmadan önce, henüz hazırlık aşamasındayken, bu işlemten etkilenecek olan ilgililere sonuca etki edebilecek önemli konularda fikirlerini ve/veya bildiklerini açıklamak için olanak tanınması yükümlülüğüdür⁶⁵¹. Başka bir tanıma göre ise “hakkında tesis edilecek idari işlemten etkilenecek ilgiliye, karara esas teşkil eden önemli vakıalar hakkında kendini ifade etme imkânı tanınmasıdır”⁶⁵². Dinlenilme hakkı bir idari usul ilkesidir ve idari işlem yapılırken işlemin ilgilisinin de sürece katılımını sağlar. Böylece idare her ne kadar tek taraflı karar alsa da bu süreçte daha doğru ve kapsamlı bilgi sahibi olabilir ve böylece tesis edilecek işlemin hukuka uygunluğunun sağlanması kolaylaşır⁶⁵³. Dinlenilme hakkının tanınması ile idari işlem yargı önüne gitmeden de hukuka uygunluk açısından denetlenmiş olur⁶⁵⁴. İdarede çelişmeli yöntem uygulandığında, idari işlemin ilgilisi de konuyla ilgili görüşünü bildirme imkânı bulur ve böylece ilgilinin savunma hakkı korunur⁶⁵⁵.

Dinlenilme hakkı, savunma hakkına sıkı sıkıya bağlı bir haktır⁶⁵⁶. Diğer bir deyişle dinlenilme hakkı savunma hakkının kapsamında yer alır. Bu hak idari işlem karşısında bir ilgilinin, henüz işlem yapılmadan önce veya işlem yapılması sürecinde idare karşısında kanıtlarını da sunarak kendini savunmasına olanak sağlar. Aynı zamanda bu hak bir HGİ

⁶⁵¹B. Akyılmaz (2000). *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*. Yetkin Yayınları: Ankara, s. 143.

⁶⁵²Akyılmaz, 2000, **a.g.k.**, 145.

⁶⁵³Çebi Buğdaycı, 2016, **a.g.k.**, 27.

⁶⁵⁴Çebi Buğdaycı, 2016, **a.g.k.**, 33.

⁶⁵⁵Gözler, 2009, **a.g.k.**, s. 864.

⁶⁵⁶B. Yaltı (2016). Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı. *Vergi Sorunları*, 332, s. 332.

olması sebebiyle fiilen kullanılabilmesi için işlemin ilgilisinin işlemle ilgili her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilmesi ve kendisine belgeleri inceleme imkânı verilmesi gerekir⁶⁵⁷. Dinlenilme hakkı içtihatlarla savunma hakkı kapsamında yansımıştır. Bunun yanı sıra bu hakkın, hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak kişileri etkileyecek herhangi bir tedbirin alınmadan önce mutlaka kişilere tanınması ve hatırlatılması gerekir⁶⁵⁸.

Bireyin yararıyla kamu yararı arasında bir denge kurulabilmesi için idari makamın, yapacağı bir idari işlemde işlemin tarafı olan kişiye kendi fikrini açıklama imkânı tanınması gerekir. Bu yüzden, idari işlemler söz konusu olduğunda da birey dinlenilmeyi talep edebilir⁶⁵⁹. Bir diğer deyişle insan onurunun yargı önünde korunduğu halde idare karşısında korunmaması düşünülemez⁶⁶⁰.

Ayrıca bu durum, sadece idarenin takdir yetkisini haiz olduğu durumlarda değil, bağlı yetkiyle yapılan işlemler için de geçerlidir. Bu sayede, ilgililer kendilerini idarenin müdahalesine karşı hazırlayabilir ve tek taraflı olarak idarenin zorlamasıyla karşı karşıya kalmazlar⁶⁶¹. Buna ilaveten, eğer yapılan işlem hukuka aykırı veya haksızsa bunu yargı aşamasına taşımadan, idareyle etkileşime girerek bu haksızlığı kısa sürede, az uğraş ve masrafla giderme imkânı bulurlar.

AKBK 77 (31) sayılı kararının ilk maddesi dinlenilme hakkını (Right to be heard) düzenler. Buna göre “Haklarını, özgürlüklerini ya da yararlarını zedeler nitelikte her yönetsel işleme karşı ilgilinin olay ve delilleri öne sürme ve gerektiğinde kanıt araçları sunma hakkı vardır. Bunlar yönetimce göz önünde tutulur”⁶⁶². Aynı hak AKBK’nin İdari Yaptırımlara İlişkin 91/1 sayılı kararının 6. maddesinde, 2000 yılında imzalanan Avrupa Temel Haklar Şartının “İyi idare hakkı” başlıklı 41. maddesinde ve 2007 yılındaki AKBK’nin CM/Rec (2007) 7 Sayılı İyi İdare Konusunda Üye Devletlere Tavsiye Kararının 14. maddelerinde düzenlenmiştir. Benzer şekilde Türkiye’de hazırlanan Genel İdari Usul Kanunu taslaklarında

⁶⁵⁷Alan, 2000, **a.g.k.**, 7.

⁶⁵⁸Schwarze, 2004, **a.g.k.**, 92.

⁶⁵⁹Stassinopoulos, 1976, **a.g.k.**, 59’dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 77.

⁶⁶⁰Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 77.

⁶⁶¹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 94.

⁶⁶²Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 94.

da yer almıştır. Bu taslak metinlerde yer alan düzenlemelerin⁶⁶³ epeyce detaylı olduğu söylenebilir⁶⁶⁴. Her ne kadar belirtilen hukuki metinlerde bu hak açıkça düzenlense de, henüz bu hak ülkemizde pozitif hukuk bağlamında yürürlüğe girmemiştir; ancak bazı özel kanunlarda açıkça yer bulmuştur⁶⁶⁵. Bunlara örnek olarak 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun gösterilebilir. Rekabet Kurulu soruşturmalarına ilişkin olarak kanunun 46 ve 47. maddelerinde sözlü savunma hakkı ve uyulacak usul detaylı biçimde düzenlenmiştir. Buna karşılık genel idari usul yasası bulunan ülkelerde ise idare, bir konuda idari işlem yapmadan önce bu işleme ilişkin olarak muhatapların görüş ve düşüncelerine başvurmakla yükümlüdür⁶⁶⁶.

⁶⁶³file:///Users/mac/Documents/PHD/THESIS/TÜRKCE/Genel%20İdari%20Usul%20Tasarısı%20-%20Bilgi%20Edinme%20Hakkı.webarchive (Erişim tarihi: 1.12.2018) (http- 25) (Adalet Bakanlığı tasarıyı web sitesinden kaldırdığı için bu site üzerinden erişim sağlanmıştır)

“Dinlenilme hakkı ve kullandırılması (2008 taslağı) Madde 25-Dinlenilme hakkı, ilgililerin, bir idarî işlemin yapılmasından önce haklarını, özgürlüklerini ya da hukukî yararlarını savunmak üzere kendi tercihleri doğrultusunda yazılı veya idarece düzenlenecek görüşme toplantısında sözlü açıklama yapmalarını, tanık dinletebilmelerini, idareye her türlü bilgi ve belge sunmalarını, bilirkişi incelemesi yapılması isteğinde bulunmalarını kapsar.

23’üncü maddeye göre araştırma, inceleme ve soruşturma yapılacak olaylarda, bu olaylarla ilgili yapılan başvurularda, bu Kanunda sayılan idarî yaptırımların uygulanmasında, idarece ilgililere dinlenilme hakkı tanınması zorunludur.

Yukarıdaki fıkra dışındaki hâllerde ise idare, idarî işlemten önce ilgililere dinlenilme hakkı tanıyıp tanımama konusunda takdir yetkisine sahiptir. Her kamu kuruluşu, kamu düzeni ve kamu yararını, idarî işlemlerde ivediliği değerlendirmek suretiyle bu Kanundaki zorunluluklar dışında hangi tür idarî işlemlerde ilgililere dinlenilme hakkı tanınabileceğini çıkaracağı yönetmelikle düzenler.

Dinlenilme hakkına sahip ilgililere, idarece, en az yedi gün önceden yazılı bildirimde bulunulup yapılmak istenilen işlemin konusu, maddî ve hukukî dayanakları, bu hakkı yazılı ya da sözlü olarak kullanabileceği, sözlü olarak kullanmak istiyorsa yapılacak görüşme toplantısının yeri, tarihi ve saati açıklanır.”

⁶⁶⁴Bu metin, 90’lı yılların sonunda başbakanlık tarafından başlatılan bir çalışmanın İstanbul Üniversitesi İdare Hukuku ve İdare İlimleri Araştırma ve Uygulama Merkezi tarafından tamamlanmasıyla oluşturulmuştur ve son olarak 2001 yılında gözden geçirilmiştir. Özay, 2017, **a.g.k.**, 931.

Dinlenilme ve Savunma Hakkı (İstanbul Metni) Madde 17: İlgililere, bir idari kararın alınmasından önce, onu etkileyebilecek tüm olaylar hakkında dinlenilme, savunma, kararla ilgili her türlü bilgi, belge ve delili sunma hakkı tanınır.

Dinlenilme hakkı, idarenin belirleyeceği elverişli bir yerde, usulüne uygun bir şekilde, yazılı olarak on gün önceden bildirilerek ve ilgilinin istemesi halinde temsilci veya vekilinin katılımıyla kullandırılır.

Bu amaçla idare, bu hususlar ile ilgili karar alacak makamı, kararın konusunu, maddi ve hukuki dayanaklarını ve davate haklı bir neden olmaksızın uyulmaması halinde doğacak sonuçları yazılı olarak bildirir.

Dinlenilme ve savunma hakkının kullanıldığı veya tanık ve bilirkişilerin dinlenildiği oturumun tutanakları idarece tutulur ve istek halinde ilgiliye onaylı bir örneği verilir.”

⁶⁶⁵Aksoylu, 2006, **a.g.k.**, 75.

⁶⁶⁶Özkan, 1998, **a.g.k.**, 60 (Örnek olarak İspanya ve İsviçre Usul Kanunları gösterilebilir).

Dinlenilme hakkı ile idare ve ilgili arasındaki diyaloglar sayesinde yanlış anlaşılmanın ortadan kalkması amaçlanır. Aynı zamanda bu hakkın kullanılmasıyla, tarafların idari usuldeki hukuki durumları güçlenmiş olur⁶⁶⁷.

İdari işlem muhatap dinlenilmeden yapıldıysa bu halde işleme itiraz aşamasında bu hakkın tanınması gerekir. Hatta bazen, idari işlemin yapılış aşamasında ilgilinin dinlenilmemesi başlı başına bir itiraz nedeni olabilir⁶⁶⁸. Öğretide savunulan, ilgiliye görüşünü açıklama imkânı verilmesinin idare bakımından bir yükümlülük olduğudur⁶⁶⁹. İdare, bir kişinin menfaatini etkileyecek bir işlem yapmadan önce kişiye görüşünü açıklaması için gerekli koşulları sağlamalıdır⁶⁷⁰. Dinlenilme hakkının, ilgililerin hukuki durumunu etkileyebilecek, hak ve özgürlüğünü sınırlandırabilecek her türlü idari işlemin yapılması esnasında dikkate alınması gereken ve usule ait bir güvence olduğunun altını çizmek gerekir⁶⁷¹. Dinlenilme hakkı ayrıca idarenin gizlilik içinde karar vermesini önlemek bakımından idarede açıklık ilkesine de hizmet eder⁶⁷².

2.1.4.2 Bilgi Edinme Hakkı

Savunma hakkı, bireyler için güçlü idare karşısında korunmak, idare için de maddi gerçeğe ulaşmak bakımından önemlidir. Bu nedenle, (sözlü veya yazılı) savunma hakkının etkin bir şekilde kullanabilmesi için kişinin kendini neye karşı savunduğunu net olarak bilmesi gerekir⁶⁷³. Başka bir deyişle bireyin gerek idari işlemin yapılış aşamasında gerekse yapıldıktan sonra idare karşısında kendisini savunabilmesi için o işlemle ilgili detaylı bilgiye sahip olması gerekir⁶⁷⁴. Bireyin idare karşısında savunma hakkını kullanabilmesi için, idari

⁶⁶⁷Özkan, 1998, **a.g.k.**, 59.

⁶⁶⁸Stassinopoulos, 1976, **a.g.k.**, 54'dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 127.

⁶⁶⁹Akyılmaz, 2000, **a.g.k.**, 143.

⁶⁷⁰J. Schwarze (2004). Judicial Review of European Administrative Procedure. *Law and Contemporary Problems, The Administrative Law of the European Union*, 68 (1), s. 91.

⁶⁷¹Çebi Buğdaycı, 2016, **a.g.k.**, 37.

⁶⁷²Çebi Buğdaycı, 2016, **a.g.k.**, 27.

⁶⁷³Aksoylu, 2006, **a.g.k.**, 82; Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 101.

⁶⁷⁴G. Özkan (1998). *İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri: İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 65.

işlem açık ve şüpheyeye yer vermeyecek nitelikte olmalıdır⁶⁷⁵. Ancak bu sayede kişi kendisine yönelik olarak yapılan idari işlemi bilebilir⁶⁷⁶.

Bir kişi idarece hakkında işlem yapıldığını bilmiyorsa, bu konuda uyarılmamışsa veya idarenin elinde olan dosya ve belgelerin içeriğine ulaşamıyorsa, bu halde onun usule katılması ve görüşünü bildirmesi mümkün değildir⁶⁷⁷. Kişinin kendini savunması, öncelikle bilgi sahibi olmasına bağlıdır. Bu nedenle bilgi edinme hakkı savunma hakkının kapsamını oluşturan haklardan biridir. Eğer idari işlemin tarafı olan bireyler dosya içeriğini öğrenme imkânına sahip değillerse, bu halde savunma hakkına sahip olmaları pratik anlamda bir şey ifade etmeyecektir⁶⁷⁸. Bilgi edinmenin amacı, kişinin kendiyile ilgili idari işlemin hukuka uygun yapılmasını sağlamak ve idareyi etkilemek için bilgi sahibi olmasıdır⁶⁷⁹. Bu hak olmasa, kişilere tanınan başvuru ve dava hakları anlamsız kalabileceği gibi hak arama hürriyetinin kullanılması da zorlaşacaktır⁶⁸⁰.

Hak arama hürriyetinin amacı diğer hak ve özgürlüklerin korunması ise, bu hakkın konusu hak arama yolları ve bu yollara başvurmadaki özgür iradedir⁶⁸¹. Ancak bu iradenin kullanılabilmesi için hak sahibinin öncelikle bilgi sahibi olması gerekir. Bir diğer deyişle, hak arama özgürlüğünün anlamlı ve etkili olabilmesi için mutlaka kişilerin bilgiye ve gerekli donanıma sahip olmaları gerekir. Bu nedenle bilgi edinme hakkı, hak arama özgürlüğünün başlangıcını oluşturan olmazsa olmaz koşuludur⁶⁸².

Bilgi edinme hakkı, aslolarak idari işlemin ilgilisinin, yapılan işlemin kendisine tebliğinden sonra buna karşı itiraz mahiyetindeki talebini hazırlarken önem kazanır⁶⁸³.

⁶⁷⁵Oğurlu, 2001, **a.g.k.**, 229.

⁶⁷⁶M. Sezginer (1998). *Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü: İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*, Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 201.

⁶⁷⁷Stassinopoulos, 1976, **a.g.k.**, 64'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 105.

⁶⁷⁸Azrak, 1964, **a.g.k.**, 194.

⁶⁷⁹Yıldırım, 1998, **a.g.k.**, 228.

⁶⁸⁰Akyılmaz, 1998, **a.g.k.**, 49.

⁶⁸¹Köküarı, 2011, **a.g.k.**, 167.

⁶⁸²S. Güran (1992). Hak Arama Özgürlüğünün İki Boyutu. *Anayasa Mahkemesi'nin 30. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyile Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler, Anayasa Yargısı Dergisi*, 9, s. 25.; Bilgi edinme hakkı ile savunma hakkı arasındaki ilişkiye dair detaylı bilgi için bkz: 2.1.4.2. başlık.

⁶⁸³Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 146.

Fransız Danıştayı içtihadına konu olan bir olayda⁶⁸⁴, bir kooperatife Tarım Bakanlığı tarafından, “bazı hukuka aykırı işlerini düzeltmediği takdirde yaptırım uygulanacağı” uyarısı gönderilmiştir. Kooperatif bu kusurlu davranışlarının ne olduğu konusunda ek bilgi talep etmemiştir. İdare de buna dair başka bir bilgi vermeden ve ilave bir ihtar olmaksızın ilk uyarının üzerinden iki yıldan fazla zaman geçtikten sonra yaptırım uygulamıştır. Ancak Fransız Danıştayı olayda sadece aradan geçen zamanın uzunluğunu değil aynı zamanda ilgiliye yaptırımdan önce ayrıca bilgi verilmemesini savunma hakkına aykırı bulmuştur ve talebi olmasa dahi birine kendisine bilgi verilmeden yaptırım uygulanmasını hukuka aykırı olarak değerlendirmiştir.

“Bilgi edinme hakkı, idarenin tek taraflı iradesiyle hukuk düzenince yapacağı değişiklikler hakkında ilgili bireylerin, işlemin niteliği ve sonuçları hakkında bilgi sahibi olmasını sağlayan haktır”⁶⁸⁵. Bilgi edinme hakkı aleniyet ilkesiyle doğrudan bağlantılıdır zira aleniyet ilkesiyle idarenin işlemlerinin kapılı kapılar ardında değil, kişilerin ulaşabileceği şekilde olması, bireylerin de bunu görmesi bilmesi amaçlanır⁶⁸⁶. Bu hak aynı zamanda dinlenilme hakkını tamamlayıcı niteliktedir⁶⁸⁷. Dinlenilme hakkının kullanılabilmesi için ilgilinin idari işlemin dayandığı, işlemin temeli olan tüm hususları bilmesi gerekir⁶⁸⁸.

Bilgi edinme hakkı, AKBK 77 (31) sayılı kararının 2. maddesinde “Bilgi Kaynaklarına Giriş (Accès aux éléments d’information)” başlığı altında “İsteği üzerine, ilgiliye, idari işlemde, bu işlemin yapılmasında kullanılan bütün öğeler hakkında verilmesi olanaklı her bilgi uygun biçimde iletilir” şeklinde düzenlenmiştir. Benzer şekilde AKBK’nin CM/REC (2007) 7 sayılı İyi İdare Konusunda Tavsiye Kararındaki 10. maddesinde “Açıklık İlkesi” başlığıyla düzenlenen bu hak, Türk hukukunda 2003 tarihinde 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunun kabulüyle tanınmıştır. İdari işlemlere yönelik olarak kullanıldığında bu hak ilgililere sürece katılma imkânı, idareye ise açıklık yükümlülüğü getirmiştir⁶⁸⁹.

⁶⁸⁴Fransız Danıştayının 8 Kasım 1963 tarihli *Ministre d’Agriculture contre Société coopérative d’insémination* kararı (aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 146).

⁶⁸⁵Yıldırım, 1998, **a.g.k.**, 228.

⁶⁸⁶Duran, 1998, **a.g.k.**, 29.

⁶⁸⁷Özkan, 1998, **a.g.k.**, 60.

⁶⁸⁸R. Yıldırım (1998). *İdare Hukuku Açısından Bilgi Edinme Hak ve Özgürlüğü: İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 227.

⁶⁸⁹Aksoylu, 2006, **a.g.k.**, 83.

4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu yürürlüğe girdiği tarihten itibaren ilgililer kendileriyle ilgili işlemlerde idareden bilgi talep edebilmektedirler. Kanunun 4. maddesinde “Herkesin bilgi edinme hakkına sahip olduğu” ve 5. maddesinde “Kurum ve kuruluşların, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlü” oldukları düzenlenmiştir. Bu kanunun getirilmesi elbette çok önemli bir gelişmedir ancak tek başına bu düzenleme anayasal güvence sağlamamıştır. Söz konusu anayasal güvence 2001 yılında anayasada yapılan değişiklikle Anayasanın 74/3. maddesine eklenen “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.” hükmüyle gerçekleşmiştir.

Yukarıda bahsi geçen haklar ve düzenlemeler hiç kuşkusuz genel olarak vergi hukuku alanında ve vergi idaresi karşısında da geçerlidir. Vergi yükümlüsünün sahip olduğu haklar bilgi alma hakkı ile başlar. Bu hak tanındığı sürece vergi hukukunda diğer hakların da etkin şekilde kullanılması mümkündür⁶⁹⁰. Mükelleflerin sahip oldukları hak ve güvenceleri vergi idaresi karşısında ileri sürebilmesi için ilk olarak idarenin kendileri hakkında yaptığı eylem ve işlemiden haberdar olmaları gerekir⁶⁹¹. Bilgi edinme hakkı vergilendirme süreci bakımından mükellefin sürece katılabilmesini ve süreç boyunca sahip olduğu diğer tüm haklarını kullanabilmesi bakımından ön şarttır⁶⁹².

Eğer vergi idaresinin mükellef hakkında hukuki sonuç doğuracak bir işlemi varsa bu halde bu işleme dair her aşamada mükellefin bilgilendirilmesi gerekir. Ayrıca, mükellef tarafından öngöremediği veya tereddüt ettiği hususlarda bilgi istendiği takdirde vergi idaresi açıklama yapmakla yükümlüdür⁶⁹³. Buna örnek olarak, bilgi edinme hakkının vergi hukuku alanına ait özel bir görünümü olan “özelge talep hakkı” gösterilebilir. Bu hak VUK 413 maddesinde “Mükelleflerin izahat talebi” başlığıyla düzenlenmiştir. Buna göre;

“Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir.

⁶⁹⁰Öner, 2016, **a.g.k.**, 43.

⁶⁹¹Öner, 2016, **a.g.k.**, 47.

⁶⁹²Öner, 2016, **a.g.k.**, 48.

⁶⁹³Öner, 2016, **a.g.k.**, 47.

Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.”

Bu maddenin amacı mükelleflerin, vergi kanunlarının karmaşık yapısı, sıklıkla değişmesi ve zaman zaman vergi mevzuatında oluşan boşluklar nedeniyle uygulamada nasıl hareket etmeleri gerektiğine dair tereddüt ettikleri hallerde somut olaya göre vergi idaresinden doğrudan bilgi alabilmeleridir⁶⁹⁴. Vergi idaresi tarafından verilecek bu yazılı açıklama eğer bir kişiye yönelikse özelge veya mukteza, birden fazla aynı durumda olan mükellefi bilgilendirmek için çıkartıldıysa sirküler olarak adlandırılır. Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik’in 2. maddesinde özelge, “mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüş” ve sirküler “Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüş” olarak tanımlanmıştır. Özelgeler bir kişiye yönelik olmasına rağmen sirkülerler aynı konumda olan tüm mükelleflere yöneliktir. Bazen bütüncül, geneli ilgilendiren açıklamalar yapmak hem uygulamada birliğin sağlanması hem de mükelleflerin korunması açısından daha önemlidir⁶⁹⁵. Bu halde vergi idaresi sirküler çıkarmayı tercih edebilir.

Esas olarak sirkülerler ve özelgeler vergi hukukunun tali kaynakları arasında yer alır. Yani, özelge ve sirküler yeni bir hüküm getirmeyen ama idarenin görüşünü açıklayan birer idari işlemdir⁶⁹⁶. Kural olarak bunların bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Ancak VUK md. 140/1’in 5.bendi bir istisna getirmiş ve “İnceleme elemanları, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına

⁶⁹⁴Karataş Durmuş, 2016, **a.g.k.**, 102.

⁶⁹⁵Karataş Durmuş, 2016, **a.g.k.**, 104.

⁶⁹⁶Karataş Durmuş, 2016, **a.g.k.**, 104.

düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.” diyerek sirkülerleri vergi inceleme elemanları bakımından bağlayıcı hale getirmiştir.

Özelge ve sirkülerlerle ilgili olan ve idarenin yaptığı açıklamalara sonuç bağlayan bir diğer hüküm ise VUK’un 369. maddesidir. “Yanılma ve Görüş Değişikliği” başlıklı bu maddeye göre;

“Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması halinde vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi hesaplanmaz.

Bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yapmak suretiyle görüş ve kanaatini değiştirmesi halinde, oluşan yeni görüş ve kanaate ilişkin genel tebliğ veya sirküler yayımlandığı tarihten itibaren geçerli olup, geriye dönük olarak uygulanamaz. Şu kadar ki, bu hüküm yargı mercileri tarafından iptal edilen genel tebliğ ve sirküler hakkında uygulanmaz.”

Bu hükme göre, idarenin vermiş olduğu bir özelge veya sirküler doğrultusunda hareket eden mükellef hakkında vergi cezası kesilemez ve gecikme faizi uygulanamaz. VUK 369. maddesiyle birlikte, mükelleflerin bilgi edinme hakkının sonucu idareye güvenerek yapacakları işlemleri de güvence altına almıştır. Bu nedenle VUK 369. maddesindeki düzenleme de mükellefin savunma hakkını koruyan bir hükümdür. Ayrıca, mükellefin izahat isteme hakkının etkin kullanılabilmesi için idarenin özelge talebine vereceği yanıtın hem açık, net ve zamanında olması hem de mükellef haklarının korunması açısından benzer konuda verilen benzer özelgelerle tutarlı olması ve çelişmemesi gerekir⁶⁹⁷.

2.1.4.3 Hukuki yardım ve temsil

Yargılama hukuku alanlarında kişilerin hukuki yardım almaları ve/veya bir temsilci aracılığıyla işlem yapmaları kuraldır. Ancak idari işlemler söz konusu olduğunda bu istisnaya dönüşür. Buna ilişkin genel bir idari usul düzenlemesi yoktur. Bununla birlikte bunu engelleyen bir hüküm de bulunmamaktadır. Dolayısıyla ilgililerin idare karşısında temsilcileri aracılığıyla işlem yapmaları mümkündür fakat bu durum ihtiyaridir. Oysa hak ve özgürlüklerin ihlal edilmesi söz konusu olduğunda, hukuk konusunda özellikli bir bilgiye sahip olmayan kişinin idare önünde hukuk yardım almasının ve temsilci kullanmasının

⁶⁹⁷Karataş Durmuş, 2016, a.g.k., 103.

kabulü gerekir. Nitekim, genel idari usul kanunu bulunan hukuk sistemlerinde, birey eğer idare karşısında kendi hak ve çıkarlarını savunmakta yetersiz kalıyorsa ona gerekli yardımın yapılmasına veya bunun için temsilci kullanabilmesine olanak sağlanmıştır.⁶⁹⁸

AKBK 77 (31) sayılı kararının 3. maddesine göre “İlgili yönetsel yöntemde kendisine yardımcı tutabilir veya temsilci kullanabilir”⁶⁹⁹. Aynı hak AKBK’nin İdari Yaptırımlara İlişkin 91/1 sayılı kararının 6/3 maddesinde “kendisi veya temsilcisi” denilerek tekrarlanmıştır. Genel İdari Usul Kanunu taslağında da bu imkânâ yer verilmiştir⁷⁰⁰.

Eğer bireyler idari işlemlerin tüm safhalarında, özellikle de bir itiraz söz konusuysa avukatla temsil edilebilirse, bu hem uyuşmazlığın çözümüne yardımcı olacak hem de idari yargıya taşınan dava sayısını azaltacaktır⁷⁰¹. Kanaatimizce, yargılama aşaması dışında ilgililerin konusunda uzman bir kişiyle temsil edilmesi de uygun hatta ilgililer bakımından avantajlı olacaktır.

İdari işlemleri düzenleyen kuralların çoğu zaman karmaşıklığı nedeniyle, kavranması ve uygulanması bu işin uzmanları için bile zordur. Bu durum özellikle vergi mevzuatı için daha da belirgindir. Zira vergi mevzuatında gerek kuralların çok detaylı olması, gerekse sürekli yenilenmesi hem anlaşılmayı hem takibi hem de uygulamada yeknesaklığı zorlaştırmaktadır. Söz konusu vergi olduğunda kişinin temel haklarından biri olan mülkiyet hakkı da doğrudan etkilenebileceği için, “idarenin kişisel kusur ve hizmet kusurunun önüne geçilmesi”⁷⁰² bakımından ilgililere savunma hakkı tanınması özellikle önemlidir. Bu bakımdan vergi hukukunda mükellefin hukuki yardım ve temsilci kullanma hakkı kabul edilmelidir.

⁶⁹⁸Özkan, 1998, **a.g.k.**, 62.

⁶⁹⁹Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 197.

⁷⁰⁰(http- 25)

Zorunlu temsil (2008 Taslağı)

Madde 22- İdarî usul sürecinde yapılacak bireysel işlemlerin ilgili veya temsilcisi ile yürütülmesi esastır.

Bireysel işlemin, beşten fazla kişiyi ilgilendirip hak ve menfaatlerde ortaklık bulunması hâlinde, idare, ilgililerden temsilci seçmelerini ister. Bu istek, üç gün içinde yerine getirilmediği takdirde idare, işlemi en kısa sürede sonuçlandırabileceği ilgiliyle yürütür. İdarenin işlemi hangi ilgiliyle yürüttüğü ve işlemin sonucu diğer ilgililere duyurulur. Temsilci sayısı ve seçimi eşitlik, adalet ve temsil edilebilirlik esaslarına göre idare tarafından belirlenir.

⁷⁰¹S. Çetin (2003). Genel İdari Usul Tasarısı Hakkında Kısa Bir Değerlendirme. *Legal Hukuk Dairesi*, 11, s. 2773.

⁷⁰²Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, s. 94.

Vergi hukukunda kanuni temsilcilik ve buna ilişkin sorumluluk detaylı olarak düzenlenmişken iradi temsilcilikle ilgili genel veya detaylı düzenlemeler bulunmamaktadır. Bununla birlikte VUK md. 94’te tebliğ yapılabilecek kişiler arasında *umumi vekiller* sayılmış ve VUK ek md. 1’de *mükellefin uzlaşma görüşmelerinde bağlı odasından bir temsilci ve SMMM bulundurabileceği* öngörülmüştür. Bu hükümlerle birlikte VUK sistematigi ve hukukun bütünlüğü çerçevesinde, vergi hukukunda temsilci kullanma ve hukuki yardım alma hakkının tüm işlemler için geçerli olduğu kabul edilir. Bu kabul, uzmanlık gerektiren vergi hukuku meselelerinde mükelleflerin korunması bakımından yararlıdır⁷⁰³. Bununla birlikte VUK’a mükellefin savunma hakkını güçlendirmek üzere mükellefin temsilci kullanma ve hukuki yardım alma hakkına ilişkin bir madde eklenmesi hem tartışmaları ortadan kaldıracak hem de mükellefler açısından güvence oluşturacaktır.

2.1.4.4 İdari işlemlerin gerekçeli olması

Yargılama hukukunda kararların gerekçeli olması genel bir ilkedir. Bu ilke Anayasa 141/3. maddede “Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır” hükmüyle düzenlenmiştir. Ancak genel idari usulde idari işlemlerin gerekçeli olması mevzusu tartışmalıdır⁷⁰⁴.

İdare hukuku öğretisinde bir görüşe göre işlemin gerekçesinin gösterilmesi idarenin takdir yetkisine girer ve bu konuda bir mecburiyet yoktur. Zira, idare kamu işlerinde egemendir ve idari işlerde tek belirleyici güç yine kendisidir. Bu sebeple de faaliyetlerinde gerekçesini açıklayıp açıklamama inisiyatifi ona aittir⁷⁰⁵.

⁷⁰³<http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/> (http- 26) (Erişim tarihi: 24.5.2022)

⁷⁰⁴Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 107.

⁷⁰⁵M. Hauriou (1914). *Précis de Droit administratif*. Paris: Sirey, s. 386’dan aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 108.

Bir başka görüşe göre ise gerekçenin asıl işlevi muhtemel davacı olan ilgiliye yöneliktir. İdari işlemin gerekçesi gösterildiği takdirde, kişi eğer dava açmak isterse davada dayandıracağı nedenlere ilişkin bir hukuki imkana sahip olur. Diğer yandan, öncelikle idare yargıcının iş yükü göz önüne alındığında kişi eğer idari işleme dair hukuka aykırılığı dava dilekçesinde ortaya koyamazsa, her ne kadar görevi dahilinde olsa da yargıç da bunu gözden kaçırabilir. Bu nedenle idari işlemin gerekçeli olması hem yargı önünde hak aramayı hem de yargı denetimini kolaylaştırır⁷⁰⁶. İdari işlemde gerekçe gösterme zorunluluğu, yargı makamları önünde hak arama faaliyetinden önce, idare önünde hak aramanın bir unsurudur çünkü idari işlemlerde gerekçenin zorunlu olması savunma hakkıyla ilgilidir. İlgili, idarenin ne düşündüğünü ve nasıl yorumladığını ancak işlemin gerekçesinden öğrenebilir⁷⁰⁷.

İdari tasarruf, usulü sonuçlandıran, kararın uygulanmasına yarayan tasarruftur ve her tasarrufun kendine has gerekçesi olmalıdır. İdari makam hangi mevzuata göre hareket ettiğini, o mevzuat uygulamasına sebep olan olayları ve karara dayanak teşkil eden esasları belirtmelidir⁷⁰⁸. Gerekçenin işlevi, idari işlemin muhatabını aydınlatmak ve bilgi vermektir⁷⁰⁹. Ayrıca gerekçe, muhatabın işleme karşı savunma geliştirmesine olanak verdiği için idare karşısında savunmayı kolaylaştırır⁷¹⁰. Bunun yanı sıra gerekçe zorunluluğu idareyi işlem yapmadan önce daha detaylı araştırmaya zorlayacağı için hukuka aykırılığı engeller⁷¹¹.

Bir idari işlemin gerekçesi, o işlemin sebebi olan maddi veya hukuki olaydır; bu da idari işlem metninde mutlaka yer alır⁷¹². Gerekçenin işlem metninde yer alması sadece usule ilişkin bir gereklilik değil aynı zamanda savunma hakkının kullanılmasına imkan veren bir durumdur⁷¹³. Belirtmek gerekir ki idari rejimin benimsendiği ülkelerde, bir idari işlem yapılmadan önce bu işlemin sebebini oluşturacak maddi ve hukuki araştırmayı yapma yetkisi idareye aittir. Bununla birlikte bu işlem yargıya taşındığı zaman, dava sürecinde yargıç

⁷⁰⁶G. Morange (1978). *Le secret en droit public français*. Paris: Dalloz., s. 4'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 110.

⁷⁰⁷Morange, 1978, **a.g.k.**, 4'den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 110.; Duran, 1964, **a.g.k.**, 54.

⁷⁰⁸P. Goffaux (1998). *La Transparence Administrative et Motivation Formelle des Actes Administratifs en Belgique*. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyum*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 156.

⁷⁰⁹Sezginer, 1998, **a.g.k.**, 217.

⁷¹⁰Sezginer, 1998, **a.g.k.**, 218.

⁷¹¹Sezginer, 1998, **a.g.k.**, 219.

⁷¹²Gözler, 2009, **a.g.k.**, 720.; Gözübüyük, 2015, **a.g.k.**, 229.

⁷¹³T. Akıllıoğlu (1982). *Yönetmelik İşlemlerde Gerekçe İlkesi*. *Amme İdaresi Dergisi*, 15, s. 15.

sadece idarenin bu araştırmayı gereğince yapıp yapmadığını, sebeplerin doğru ve gerçeğe uygun olup olmadığını hukukilik denetimi kapsamında araştırabilir. Bu nedenle idari işlemlere karşı savunma hakkı işlemi tesis eden idareye karşı kullanılmalıdır. Özel bir idari usul kanunu olan VUK md 3/B’de ispat yükü de bu esasa göre düzenlenmiştir⁷¹⁴. Gerçekten de bu maddeyle ekonomik, ticari ve teknik gerekliliklere uymayan veya normal ve sıradan olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde bunun ispatı, iddia eden tarafa yüklenmiştir. Hukukta genel kuralın “iddia eden iddiasını ispatlamakla yükümlüdür” olduğu göz önüne alındığında, burada bir karine oluşturulmuş ve ispat yükü yer değiştirmiştir. Bu hükme göre vergi idaresi tarafından bir durum, ekonomik ve ticari hayatın gereklerine veya hayatın olağan akışına aykırı olarak değerlendirilirse bunu ispat yükü mükellefe düşecektir. Şu hâlde savunma hakkının öncelikle idare karşısında kullanılması gerekir.

İdari işlemlerin gerekçeli olma ilkesi AKBK 77 (31) sayılı kararın 4. maddesinde “Haklarını, özgürlüklerini, ya da yararlarını zedeler nitelikte bir yönetsel işlem söz konusu olduğunda, ilgiliye işlemin dayandığı nedenler üzerine bilgi verilir. Bu bilgi verme, işlemde nedenlerin açıklanması biçiminde olabileceği gibi, ilgilinin isteği üzerine makul bir süre içinde yazılı biçimde de olabilir”⁷¹⁵ şeklinde düzenlenmiştir.

İdari işlemlere katılım ilkesi ilgiliye dinlenilme hakkının verilmesi ve gerçek anlamda bilgilendirmenin yanı sıra idarenin kararlarında gerekçe zorunluluğu ile gerçekleşebilir^{716 717}.

Danıştay da 10.11.1994 tarihli bir kararında idari işlemlerin gerekçeli olması hususuna vurgu yapmıştır. Buna⁷¹⁸ göre;

“İdarenin işlemleri karşısında Bireyin Korunması Hakkındaki Avrupa Bakanlar Komitesinin 77 sayılı kararında, ilgilinin hak ve özgürlüklerine veya çıkarlarına değinen bir idari işlem söz konusu olursa, olabilecek itiraza olanak vermek için gerekçeli olması öngörülmüştür. İdari işlemlerin gerekçeli olması ilkesi; işlemi yapan idareyi yönetsel işlemin dayandığı maddi ve hukuksal nedenleri açıklamaya, uyguladığı yasayı kavramaya, doğru ve anlamlı olgular ortaya koymaya ve denetim yapmaya zorlar. İşlemden, gösterilen gerekçe

⁷¹⁴Candan, 2009, **a.g.k.**, 279.

⁷¹⁵Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 197.

⁷¹⁶İ. Doğan (1998). Yönetilenlere Katılım Yollarının Kısıtlanması Güçlü Devlet Anlamına Gelir mi?. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, s. 130.

⁷¹⁷Fransa’da da 1978 yılında idarenin kararlarında gerekçe zorunluluğu getiren bir yasanın yürürlüğe girmesi idari şeffaflık için önemli bir adım olarak nitelendirilmiştir (Bousquet, 1998, **a.g.k.**, 97).

⁷¹⁸Danıştay 10. Dairesinin 10.11.1994 tarih ve 1993/1403 Esas ve 1994/5633 Karar sayılı kararı.

işlemin yasaya uygunluğunu değerlendirme, itiraz edip etmeme ve yargı yoluna gidip gitmeme konusunda işlemin ilgisine yardımcı olur.”

VUK'ta idari işlemlerin gerekçeli olmasını zorunlu kılan genel bir hüküm bulunmamasıyla birlikte Gümrük Kanunu md. 6/3 buna yer vermiştir. Düzenlemeye göre “Gümrük idareleri tarafından gerek başvuruların reddine ve gerekse muhatabı kişinin aleyhine olarak verilen yazılı kararlar, Onikinci Kısımda belirtilen şekilde itiraz yolu açık olmak üzere gerekçeli olarak alınır ve bu hususlar kararda belirtilir”. Dolayısıyla gerekçe gösterilmeksizin yapılacak işlemler şekil bakımından hukuka aykırı olacaktır.

VUK'ta ise gerekçeli işlemlere dair genel bir hüküm bulunmasa da vergisel ve cezai işlemlerin gerekçeli olması gerektiğini işaret eden düzenlemeler mevcuttur. Örneğin VUK md. 364'teki “Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tesbit edilmesi mecburidir.” hükmü, VUK md. 366'daki “Cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır.” hükmü, ihbarnamenin içeriğini düzenleyen VUK md. 35'deki “Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler” ifadesi ile “Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.” hükmü buna örnektir. Bu hükümlerde yer alan tutanakların ve raporların, ihbarnameye eklenme mecburiyeti ile tarhiyatı gerektiren sebeplerin ihbarnamede yer alma zorunluluğu dolaylı olarak işlemin gerekçesi niteliğindedir⁷¹⁹.

2.1.4.5 İdari İşleme Karşı Başvuru Yollarının Gösterilmesi

Savunma hakkının unsurlarından biri de idari işlem metninde işleme karşı başvuru yollarının gösterilmesidir. AKBK 77 (31) sayılı kararın 5. maddesinde bu hak “Yazılı olarak bildirilen yönetsel işlem ilgilinin haklarını, özgürlüklerini ya da yararlarını zedeler nitelikte ise, olağan başvuru yollarını ve başvuru sürelerini de gösterir”⁷²⁰ şeklinde düzenlenmiştir. Türk hukukunda ise Anayasa'nın 40. maddesinde 2001 yılında yapılan değişiklikle “Devlet,

⁷¹⁹Candan, 2009, **a.g.k.**, 275.

⁷²⁰Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 198.

işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır” hükmü eklenmiş ve bu imkân anayasal bir hak haline dönüştürülmüştür.

İşlemden başvuru yolları gösterilirse, kişilerin savunma hakkını kullanması kolaylaşır⁷²¹. İdari işlemlere karşı başvuru yollarının gösterilmesi bu başvuruyu hızlandıracak ve kolaylaştırılacak, böylece hukuk devletinin gerçekleştirilmesinde önemli rol oynayacaktır⁷²². İdari işleme karşı nereye ve hangi sürede başvurulabileceğinin, bu başvurunun zorunlu olup olmadığının gösterilmesi muhatabın uğrayabileceği olası zararların en başından giderilmesine yardımcı olur⁷²³. Aynı zamanda işleme karşı başvuru yollarının gösterilmesi, gerekçelendirmeyi de tamamlar⁷²⁴.

2.2 Vergi İdaresi Karşısında Mükellefin Savunma Hakkına Sahip Olduğu Haller

Daha önce de belirtildiği gibi vergilendirme ilişkisinin güçsüz tarafı olan mükellefin güçlü vergi idaresi karşısında korunması gerekir⁷²⁵. Buna istinaden savunma hakkı, gerekli korumayı sağlayan bir güvence olarak yargı karşısında olduğu gibi idare karşısında da kullanılabilen ve idarenin buna uygun davranması gerekliliğini ifade eden genel bir normdur. Ancak bu ilkenin içeriği mevzuat ve içtihatlarla doldurulacaktır⁷²⁶. Belirtmek gerekir ki bir önceki başlıkta incelenen ve idare karşısında savunma amaçlı kullanılabilecek hakların hepsi genel düzenlemeler olup, tüm idari işlemler için geçerlidir. Bu nedenle her birinin vergi idaresine karşı ve idari aşamada ileri sürülebilmesi mümkündür.

Savunma hakkının idare karşısında kullanılabileceği bir diğer düzenleme ise idari başvuru yoludur. Kural olarak İYUK md. 11 uyarınca idarenin işlemleri için isti'taf⁷²⁷ ve şikâyet yoluna başvurmak mümkündür. “Üst makamlara başvurma başlıklı” İYUK md. 11’e göre;

⁷²¹Sezginer, 1998, **a.g.k.**, 224.

⁷²²Sezginer, 1998, **a.g.k.**, 225.

⁷²³B. Akyılmaz (2003). İyi Yönetim ve Avrupa İyi Yönetim Yasası: *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7 (1-2), s. 193.

⁷²⁴Sezginer, 1998, **a.g.k.**, 224.; Akyılmaz, 2003, **a.g.k.**, 193.

⁷²⁵Karataş Durmuş, 2016, **a.g.k.**, 119.

⁷²⁶Chaudet, 1967, **a.g.k.**, 377’den aktaran Akıllıoğlu, 1983, **a.g.k.**, 59.

⁷²⁷Y. Karakoç (2011). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 736.

“İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur. Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.”

Üst makamlara başvurma imkânı herhangi bir konu ile sınırlanmamıştır⁷²⁸. Bu nedenle bu madde vergi hukuku alanında vergi idaresinin yaptığı işlemler için de geçerli olup aslında savunma hakkının idare karşısında kullanımına tipik bir örnektir. İdari başvuru esnasında mükellef itirazını sebepleriyle ve kanıtlarıyla ortaya koyarak kendini savunma imkânı bulur. Mükellefler her zaman idari işleme karşı bir üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan idari makama karşı başvuru imkânına sahiptir. Dolayısıyla, vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyat, tebliğ, tahsil gibi tüm idari işlemler için bu yola başvurmak mümkündür.

Bu genel hükümlerin dışında, vergi mevzuatında idare karşısında savunma hakkını düzenleyenler hükümler mevcuttur ve bu bölümde bunların incelenmesi hedeflenmektedir. Örneğin, vergi hatalarında düzeltme ile ilgili olarak VUK md. 124 şikâyet yolunu öngörmüştür⁷²⁹. “Şikâyet Yolu ile Müracaat” başlıklı VUK 124. maddeye göre “Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir”. Bazı hallerde ise kanun koyucu bu yolu, yargı yoluna gitmenin ön şartı olarak zaruri kılmıştır. Gümrük Kanunu’nun 242. maddesine göre;

“Yükümlüler kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara karşı tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. İdareye intikal eden itirazlar otuz gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edilir. İtiraz dilekçelerinin süresi içinde yanlış makama verilmesi halinde, itiraz süresinde yapılmış sayılır ve idarece yetkili makama ulaştırılır. İtirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idari yargı mercilerine başvurulabilir”.

⁷²⁸A. Akarca (2008). *Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvurma ve Şikâyet Yolu*. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-uyusmazliklarinda-ust-makamlara-basvurma-ve-sikayet-yolu/2157> (Erişim tarihi: 25.11.2019)

⁷²⁹ Bu konuyla ilgili detaylı açıklama için bkz: 2.2.2.2 no’lu başlık.

Daha önce de açıklandığı üzere, Anayasa, kanunlar ve yönetmeliklerde idare karşısında savunma hakkına ilişkin pek çok hüküm mevcuttur. Ancak belirtmek gerekir ki bu kaynaklara ilave olarak, vergi hukukunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan genel tebliğler, özellikle uygulamayı düzenleyen, dinamik olan ve ağırlıklı olarak kullanılan yasal kaynaklardır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Türkiye Cumhuriyeti içinde çok güçlü ve hukuksal yetkileri çok geniş olan bir kurumdur. Her ne kadar vergi hukukunda vergilerin yasallığı ilkesi geçerli olsa da usule ilişkin işlemlere yönelik olarak VUK mükerrer 257'nci madde Hazine ve Maliye Bakanlığına çok geniş yetkiler vermiştir. Bu yetkilerin bir kısmı kanunda sayılmış, bunun haricinde pek çok yerde sayılan hususlarda “usul ve esasları belirleme” yetkisi de verilmiştir. Bu yetkiye istinaden bakanlığın çıkardığı düzenleyici genel tebliğler günümüzde mükelleflerin de en çok yararlandığı ve tabi olduğu vergi hukuku kaynaklarıdır. Bu nedenle idari işlemlerle yaratılan bu alana neredeyse “mükerrer (!) bir vergi hukuku alanı” demek çok da yanlış olmayacaktır⁷³⁰. Dolayısıyla vergi idaresi karşısında savunma hakkı incelenirken, genel tebliğlerle yapılan lehe veya aleyhe olan tüm düzenlemeleri dikkate almak gerekir.

Çalışmanın bu bölümünde incelenecek olan hususlar genel itibariyle vergi idaresi karşısında mükellefin savunma hakkına sahip olduğu hallerdir. Bu bölüm hazırlanırken ilk olarak vergilendirme süreci dikkate alınarak bir taslak hazırlanmıştır ancak çalışma ilerledikçe esas olarak savunma hakkının kullanılabileceği hallerin vergi denetimi ve idari uyuşmazlık çözümleri genelinde toplandığı gözlemlenmiştir. Vergilendirme sürecine dair itirazlar genel olarak yargı aşamasında kullanılabildiğinden, çalışmanın üçüncü bölümünde vergi yargılama hukukunda savunma hakkının kullanılabileceği haller başlığında incelenecektir. Vergi idaresi karşısında savunma hakkının kullanılabilmesi ise çoğunlukla tarhiyat öncesi denetim işlemlerinde ve idari uyuşmazlık çözüm yolları esnasında mümkün olmaktadır. Vergi denetim süreci sadece vergi tarhiyatı ile değil aynı zamanda vergi cezalarıyla da ilgidir çünkü denetim sonucunda mükellef her zaman yaptırımla karşılaşabilir.

⁷³⁰A. Somuncu (2010). Mükerrer Vergi Hukuku: Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığına Yetkiler Veren "Yetki" Başlıklı Mükerrer 257'nci Maddesini Tarihi Süreçte Anayasal İlkeler ve Yargı Kararları Işığında Yeniden Okumak. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 66, s. 1274.

Burada kast edilen yaptırım, vergi ziyayı, usulsüzlük gibi idari nitelikteki, vergi kabahatlerinin sonucu olan vergi cezalarıdır. Vergi idaresi tarafından mükellefe, genel idari usul ve VUK uygulanarak ceza verilmesinin sonucunda ortaya çıkan savunma hakkı iki aşamayı birden ilgilendirir: Bunlardan ilki idarenin henüz bir işlem yapmadan önce yaptığı denetleme-soruşturma aşaması, ikincisi ise vergi cezasına karşı açılacak olan iptal davası aşamasıdır⁷³¹. İptal davası yargılama sürecinin konusu olup çalışmanın sonraki bölümünde incelenecektir. Vergi hukukunda mükellefin idare karşısında savunma hakkını kullanabildiği bir diğer durum ise idari uyuşmazlık çözüm yollarıdır. Bu aşamalarda mükellef idareyle bizzat karşı karşıya geldiği için kanunda belirtilen hallerde savunma hakkının kullanılması mümkündür. Bu kısımda ilk olarak vergi denetimi esnasında mükellefin savunma hakkına sahip olduğu haller ve ikinci başlıkta ise idari aşamada uyuşmazlık çözümleri esnasında savunma hakkının kullanılabileceği haller incelenecektir.

2.2.1 Vergi denetimi esnasında mükellefin savunma hakkına sahip olduğu haller

Vergi, anayasada siyasi hak ve ödevler başlığı altında düzenlenmiş olması sebebiyle hukuki olarak bir ödev niteliğindedir. Bu sebeple, vergisel ödevlerin yerine getirilip getirilmediği ancak vergi idaresinin denetimleri sonucunda anlaşılabilir. Her ne kadar Türk vergi sistemi ağırlıklı olarak beyan esasına dayansa da mükellefin beyanı ve vergilendirmeye ilişkin temel unsurlar vergi idaresi tarafından denetlenmekte ve bu amaçla kullanılan araçlar ise vergi denetim yolları olarak nitelendirilmektedir⁷³². Vergi idaresi yükümlülerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini bu yasal araçları kullanarak yerine getirmektedir. Vergi kanunlarında düzenlenen yaptırımların uygulanmasına dayanak olacak bulgular, bu denetim yollarından yararlanılarak belirlenmektedir⁷³³.

Vergi denetimi, VUK'ta genel bir başlık olarak yer almamıştır. Bunun yerine Kanunun birinci kitabının yedinci kısmı 'Yoklama ve İnceleme' (Md. 127- Md. 152/A) genel başlığı altında, yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama olmak üzere denetim yollarını dört alt

⁷³¹Candan, 2009, **a.g.k.**, 279.

⁷³²C. S. Ceyhan ve E. Öz (2019). Vergi İncelemesi Sebebiyle Doğan Zararlardan İdarenin Sorumluluğu. *Vergi Raporu*, 232, s. 102.

⁷³³Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 304.

bölüm olarak düzenlemiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere vergi denetiminin pek çok boyutu vardır ve Türk vergi hukukunda vergi denetimi, sayılan araçların kullanılmasıyla gerçekleşmektedir. Denetim yolları içinde en kapsamlı ve etkili yöntem ise vergi incelemesidir⁷³⁴. VUK md. 134’te vergi incelemesinin maksadının “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak” olduğu öngörülmüştür. Her ne kadar bu hüküm inceleme başlığı altında yer alsın da bunun tüm denetim yöntemleri için geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Zira, tüm denetim araçlarının varlık sebebi bu olduğuna göre, her ne kadar usuller farklı olsa da yoklama, arama ve bilgi toplama da inceleme gibi geniş anlamda vergi denetiminin bir parçasıdır⁷³⁵.

Vergi denetim araçlarından vergi incelemesi, matrahın doğruluğunu tespiti yöneliktir. Fakat yoklama VUK md. 127/1’e göre “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmeye” yöneliktir. Arama ise VUK md. 142/1’e göre vergi kaçakçılığı suçunu saptama amacı taşır. Bilgi toplama, genel olarak vergilendirmeye dair olayların açığa kavuşturulmasını hedefler. Her ne kadar bu araçlar birbirinden bağımsız düzenlense ve ayrı ayrı nitelendirilse de uygulamada bazen vergi idaresi tarafından birlikte kullanılır, bazen de biri diğerinin sebebini veya sonucunu oluşturur. Örneğin yoklamayı takiben inceleme başlatılabileceği gibi, arama çoğunlukla incelemeli arama olarak yapılır. Bunun yanı sıra bilgi toplama münhasıran yapılabileceği gibi, inceleme esnasında gerekli görülen bilgilerin tamamlanması için de kullanılabilir⁷³⁶.

Vergi denetiminin temel amacı mükellefleri kanunlara uygun hareket etmeye yönlendirmek⁷³⁷ olmakla beraber ikincil olarak nitelendirebilecek başka amaç ve işlevleri de bulunmaktadır. Her şeyden önce, vergi denetimiyle hedeflenen mükellefleri cezalandırmaktan çok vergilerin zamanında ve eksiksiz olarak tahsil edilmesini sağlamaktır⁷³⁸. Bunun yanı sıra vergi denetiminin mükelleflerin kayıtları üzerindeki eksik ve

⁷³⁴Karataş Durmuş, 2016, **a.g.k.**, 110.

⁷³⁵Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 303.

⁷³⁶F. Başaran Yavaşlar (2010b). Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi. *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 395.

⁷³⁷Avcı, 2019, **a.g.k.**, 13.

⁷³⁸H.G. Çiçek ve B. Güneş (2019). Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi. *Gümrük ve Ticaret Vergisi*, 17, s. 13.

yanlışları ortaya çıkartarak bunların düzeltilmesine ve yeni hata ve hile oluşmasını önleme işlevi mevcuttur⁷³⁹.

Vergi denetimi, vergi tahsilatına hizmet etmesinin yanında kanunların uygulanmasını sağlayan ve bu suretle devletin egemenlik gücünü gösteren ve saygınlığını vurgulayan bir unsurdur⁷⁴⁰. Diğer yandan vergi denetimi, idare için bir yetki olduğu kadar aynı zamanda bir görevdir. Kamu alacaklısı olan idare, kanunlara uygun ve düzenli çalışarak mükellef beyanlarının doğru olup olmadığını ortaya çıkarmalı ve bu suretle alacağını zamanında ve eksiksiz olarak tahsil etmek için çalışmalıdır⁷⁴¹.

Vergi denetimi yalnızca yaptırım uygulanacak fiillerin araştırılması ve ortaya çıkarılması doğrultusunda olmamalıdır. Aynı zamanda mükellefi uyarmak ve yapılması gerekenler konusunda aydınlatmak da denetimin bir işlevi olabilir. Nitekim VUK gerekçesinde yer alan "...mükellefin hata yapmasını önlemek üzere kendisine tavsiye ve ikazlarda bulunulacaktır..." ifadesi buna işaret etmektedir⁷⁴².

Türk vergi hukukunda beyan sistemi esas olduğu için vergi hesaplamalarında mükellefin beyanı esas olsa da verginin doğru hesaplanması hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından önemlidir. Bir diğer deyişle, mükellefin de verginin doğru hesaplanmasını isteme hakkı vardır. Bu nedenle vergi denetimi esnasında mükellefin sahip olduğu haklar önem arz eder⁷⁴³. Gerçekten de vergi denetimi esnasında mükellefin mülkiyet hakkı, özel hayatın gizliliği, kişi özgürlüğü ve güvenliği, konut dokunulmazlığı gibi temel hak ve özgürlüklerinin idare tarafından ihlal edilmesi ihtimal dahilinde olduğundan, bunların yürütmenin düzenleyici işlemlerine bırakılmadan yasalarla düzenlenmesi gerekir⁷⁴⁴. Bu bakımdan temel hak ve özgürlükler dışında VUK'ta, mükelleflere idare karşısında koruma sağlayacak haklar düzenlenmiştir. Her ne kadar VUK'ta mükellef hakları başlıklı bir bölüm olmasa da kanun

⁷³⁹Avcı, 2019, **a.g.k.**, 13.

⁷⁴⁰A. Somuncu (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 43, s. 137.

⁷⁴¹Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 303.

⁷⁴²Somuncu, 2014, **a.g.k.**, 139.

⁷⁴³Karataş Durmuş, 2016, **a.g.k.**, 110.

⁷⁴⁴Güneş, 2014, **a.g.k.**, 131.

mükellefi koruyan önemli hükümler içermektedir⁷⁴⁵. Ayrıca bu çalışma bakımından buradaki en önemli hak, olası ihlaller karşısında mükellefin savunma hakkıdır.

Gerek vergi incelemeleri gerekse aramalı incelemeler, özünde mükellefin özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı haklarına müdahaledir. Her ne kadar bu müdahale kamu yararına istinaden meşrulaştırılsa da tek başına müdahalenin kamu yararına hizmet etmesi meşruluk için yeterli değildir; bunun olması için müdahale için kullanılan araçların da amaçla orantılı olması gerekir. Bunun sağlanması ise kişinin savunma haklarıyla donatılmasına bağlıdır⁷⁴⁶. Mükellefin inceleme boyunca dinlenilme, itirazlarda bulunma gibi savunma hakkının kullandırılması sonucunda bu sağlanabilir⁷⁴⁷.

Çağdaş vergi sistemlerinde vergilendirme beyana dayalı olarak yapılır ve sonrasında vergi idaresi tarafından bu beyanların doğruluğu ve hukuka uygunluğu denetlenir. Vergi denetim araçlarının düzenlenme sebebi budur⁷⁴⁸. Ülkemizdeki vergilerin büyük bir çoğunluğu için de beyan esaslı geçerli olup, mükellefler denetime tabidir⁷⁴⁹. Bir diğer deyişle vergi denetimi beyan esaslı tarhiyat sisteminin tamamlayıcısıdır⁷⁵⁰. Vergi denetimi mükelleflerin ödeyeceklerini beyan ettiği verginin doğruluğunu araştırmak amacıyla yapılır ve eğer bu beyanın gerçeği yansıtmadığı tespit edilirse mükellefe mevzuatta yer alan suç ve kabahatler karşılığındaki cezalar uygulanır⁷⁵¹. Ancak bu denetim ve yaptırımlar esnasında vergi denetim elemanlarınca denetimin amacını ve kendi yetkilerini aşan haksız uygulamalar olduğu takdirde mükellefler mağdur olmaktadır⁷⁵².

⁷⁴⁵B. Baykara (2014). Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının "Bireysel Başvuru" Hakkı Bakımından İncelenmesi. *Vergi Dünyası*, 398, s. 66.

⁷⁴⁶Yaltı, 2016, **a.g.k.**, 54.

⁷⁴⁷Yaltı, 2016, **a.g.k.**, 55.

⁷⁴⁸B. Doğrusöz (2015b). *E-Yoklama ve Mükellef Hakları*. Dünya Gazetesi. (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/eyoklama-ve-mukellef-haklari/25458>) (Erişim tarihi:11.8.2021)

⁷⁴⁹O. Avcı (2019). *Türkiye'de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 20.

⁷⁵⁰ Avcı, 2019, **a.g.k.**, 14.

⁷⁵¹C. Karaca ve B. Demirgil (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15 (1), s. 366.

⁷⁵²Karaca ve Demirgil, 2014, **a.g.k.**, 367.

Tarhiyat konusunda genel olarak uygulanan ve geçerli yöntem beyan usulü olmakla birlikte, başka yöntemlerden de tamamlayıcı ve yardımcı olarak yararlanılır⁷⁵³. Türk vergi hukukunda beyana dayalı tarhın dışında tamamlayıcı ve yardımcı olarak kullanılan re' sen, ikmalen ve idarece tarh yöntemleri öngörülmüştür ancak bu yöntemler vergi teorisi bakımından istisnai niteliktedir⁷⁵⁴.

Re 'sen tarhiyat, vergi matrahının mükellef tarafından hiç bildirilmemesi veya beyan edilirken eksik bildirilmesi durumunda vergi idaresinin bizzat kendisinin bu matrahı tespit etmesidir. İdarenin kanuni yetkileri çerçevesinde matrahı tamamen ya da kısmen belirlemesi durumunda ikmalen ve re'sen tarhiyat ortaya çıkar⁷⁵⁵. Bunların dışında, mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmediği ancak VUK'a göre resen ve ikmalen tarhiyatın da uygulanmayacağı bazı hallerde matrah yine idarece tespit edilir ki buna verginin idarece tarhiyatı denir⁷⁵⁶.

Re'sen vergi tarhı, VUK md. 30/1'de;

“Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Re'sen tarhiyatı gerektiren haller ise yine VUK md. 30/2'de;

“Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemesi, vergi beyannamesinin kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi, bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmemesi, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması, yetkili meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalatırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi” olarak sayılmıştır.

⁷⁵³H. Nadaroğlu (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayıncılık, s. 241.

⁷⁵⁴Nadaroğlu, 1996, **a.g.k.**, 242.

⁷⁵⁵Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 99

⁷⁵⁶Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 101.

Mükellefin hiç beyanname vermemesi durumunda, mükellef vergiye ilişkin ödevini yerine getirmemiş demektir; bunun üzerine vergi idaresi tek taraflı matrah tespiti yapar. Bu yönüyle re'sen tarhiyat bir çeşit müeyyide gibidir, beyan edilmesi gereken matrahın tamamı idare tarafından tespit edilir ve tarhiyat gerçekleştirilir⁷⁵⁷. Bunun yanı sıra re'sen vergi tarhiyatı yapılması halinde, tarhiyatın yanı sıra mükellefe vergi cezası kesilir.

Re'sen tarhiyatta matrah belirleme yetkisi takdir komisyonları ve vergi inceleme elemanlarına aittir. VUK 30. madde metninden anlaşılabacağı üzere re'sen tarhiyatın yapılabilmesi için mükellefin vergi idaresi tarafından bir şekilde denetlenmesi gerekir. Denetleme olmaksızın VUK md. 30/2'deki haller ortaya çıkmayacağı için re'sen tarhiyat aşamasına ilişkin olarak mükellefin savunma hakkı incelenirken öncelikle öğretide tarhiyat öncesi işlemler adı verilen denetim işlemlerine bakmak gerekir. Re'sen tarhiyatta, ikmalen tarhiyatta olduğu gibi tarh aşaması ve tahakkuk aşaması birbirinden bağımsızdır; beyana dayalı tarhiyatta olduğu gibi iki aşama birlikte gerçekleşmez⁷⁵⁸. Re'sen ve ikmalen tarhiyatta, tarhiyat yapıldıktan sonra vergi ve ceza ihbarnameleri mükellefe tebliğ edilir. Mükellefin bunun üzerine dava açma hakkı vardır. Bu nedenle vergi hemen tahakkuk etmez. Şu hâlde, re'sen ve ikmalen tarhiyatta, tarhiyat, tebligat ve tahakkuk aşamaları birbirinden farklı zamanlarda gerçekleşir.

İkmalen vergi tarhı ise tamamlayıcı tarhiyat olarak adlandırılır çünkü daha önce yapılmış olan bir vergi tarhiyatından sonra, vergi idaresi tarafından tespit edilen matrah farkı üzerine yapılan bir işlemdir⁷⁵⁹. VUK'un 'İkmalen Vergi Tarhı' başlıklı 29. maddesine göre;

“İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.”

İkmalen tarhiyatın ilk şartı daha önce bir tarhiyat yapılmış olması, ikincisi ise matrahın defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmesidir. Bu nedenle ikmalen vergi tarhı yapılabilmesi için öncesinde vergi idaresinin denetimi gerekir çünkü aksi halde matrah farkını tespit etmek mümkün olmayacaktır.

⁷⁵⁷Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2008, **a.g.k.**, 211.

⁷⁵⁸Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 100.

⁷⁵⁹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 99.

Vergi denetimiyle ilgili yapılan tüm bu açıklamalar ışığında mükellefin vergi denetim yolları esnasında idareyle doğrudan karşı karşıya kaldığını ve bu haliyle idare tarafından mükellefin haklarına el atılmasının her zaman ihtimal dâhilinde olduğunu ileri sürmek yanlış olmayacaktır. Anayasa vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesiyle vergi ödemeyi anayasal bir yükümlülük olarak düzenlenmiştir. Vergiye tabi olan gelirin elde edildiği her iş veya işlem için devlet, vergi mükellefinin ortağıdır. Ama ortaklık hem zorunludur yani iradi değildir hem de cebir yetkisini haiz olduğu için bu ortaklığın güçlü tarafı devlettir⁷⁶⁰.

Şu hâlde, tekrarlamak gerekirse devletin, mükelleflerin yasalara uygun davranıp davranmadığını tespit etmek ve vergi alacağını güvence altına almak için tüm bu sayılan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğini denetlemesi gerekir. Devlet bu denetlemeyi VUK’ta (Madde 127-152) düzenlenen dört kurum aracılığıyla yapar; bunlar yoklama, inceleme, arama ve bilgi alma toplamadır. Bu doğrultuda, bir yandan mükelleflerin anayasal ve kanuni yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği denetlenirken diğer yandan devletin vergi alacağı güvence altına alınmaktadır. Ancak tüm bu işlemler, mükellef aleyhine gerek re’ sen ve ikmalen tarhiyat gerekse vergi cezaları anlamında olumsuz sonuçlar doğurabileceği için bu işlemler esnasında savunma hakkının varlığı ve nasıl kullanılacağı hususu önem taşır. Zira, vergi kanunlarında öngörülen yaptırımların uygulanabilmesi için gerekli bulgular, bu denetleme araçlarından faydalanılarak tespit edilir. Mükellef nezdinde bir inceleme, yoklama veya arama yapılmaksızın, vergi idaresi sadece kendi arşivindeki bilgi ve belgelere dayanarak vergi tarhiyatı yapamaz ve ceza kesemez⁷⁶¹. Hatta bu denetim esnasında vergi denetleme elemanlarının yaptıkları işler ceza hukukunda kolluğun yaptığı işlemlere benzetilebilir. Bu sebeple tüm bu kurumlar mevzuattaki düzenlemeler ışığında sırasıyla savunma hakkının kullanılabilmesi bakımından bu çalışmada incelenecektir. Fakat, vergi denetim sürecine geçmeden önce mükellefin idare karşısında savunma hakkını teşkil eden ve bu bakımdan önem arz eden bir kurum olarak izaha daveti incelemek gerekir.

⁷⁶⁰T. Candan (2016b). Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı. *II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi*. İzmir. <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/> (Erişim tarihi: 25.5.2018)

⁷⁶¹Kaneti vd., 2019, a.g.k., 233.

2.2.1.1 İzaha davet

İzaha davet müessesesi mükellefe, durumunu vergi idaresine açıklayabilmek için bir fırsat tanıyan ve özellikle bir vergi ziyai şüphesi olduğu takdirde, hakkında vergi incelemesi başlatılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden, gerçekleştirdiği eylemleri ve durumunu izah ederek kendini savunma hakkı tanıyan bir kurumdur⁷⁶². Aslında izaha davet, vergi idaresinin çeşitli yollarla mükelleflere ilişkin edindiği bilgilerin doğruluğunu teyit etmek için mükelleflere yaptığı bir çağrıdır⁷⁶³. Bir diğer deyişle izaha davet mükellefe sunulan ve vergi incelemesi veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce kullanılabilecek son bir fırsattır⁷⁶⁴ çünkü bu kurum mükellefe cezai bir müeyyide uygulanmadan önce son söz tanınmasına imkan verir⁷⁶⁵. İzaha davet, daha önce VUK'da bulunduğu halde 1980 yılında kaldırılmış ve 2016 yılında değiştirilerek yeniden yürürlüğe girmiş ve 2020 yılında yapılan değişiklikle son halini almıştır.

VUK'un İzaha Davet başlıklı 370. maddesi şöyledir:

“a) Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler, davet konusu tespitle sınırlı olarak, bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

1. Mükelleflerce yapılan izah sonucu vergi ziyaya sebebiyet verilmediğinin idarece anlaşılması hâlinde mükellefler söz konusu tespitle ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonuna sevk edilmez.

⁷⁶²H. H. Bayraklı ve M. Hatipoğlu (2018). İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 9 (2), s. 562.; S. Buyrukoğlu ve E. Toparlak (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5 (1), s. 58.

⁷⁶³Çiçek ve Güneş, 2019, **a.g.k.**, 13.

⁷⁶⁴D. Bozdoğan ve C. Çataloluk (2018). VUK'ta Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 6 (1), s. 43.; K. Çağlar (2019). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 29 (154), s. 202.

⁷⁶⁵Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, **a.g.k.**, 44.; Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, **a.g.k.**, 58, 62.

2. Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez.

b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespiti ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez. Bu fıkra kapsamında kendisine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371 inci maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkra da yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

c) Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahta kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. ”

İzaha davet müessesesinin kanunda düzenlendiği yer, kanun sistematigi bakımından ilginçtir. İzaha davet VUK'un “Ceza Hükümleri” başlıklı dördüncü kitabının, “Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması” başlıklı üçüncü kısmının, “Cezaların Ödenmesi ve Kalkması” başlıklı ikinci bölümünde, VUK 370. maddede düzenlenmiştir. Maddenin yerine bakıldığında yapılan düzenlemenin vergi kabahatleriyle ilgili olan vergi cezalarının ödenmesi ve sona ermesiyle ilgili olması beklenir. Hatta öğretilde bunun bir idari

aşamada uyuşmazlık çözüm yolu olabileceği ileri sürülmüştür⁷⁶⁶. Ancak, izaha davet aşamasında henüz ortada bir uyuşmazlık, ilave bir tarhiyat ya da bir vergi cezası olmadığı için aslında bu müessese “uyuşmazlığı önleyici bir usuldür”⁷⁶⁷. Dolayısıyla, VUK 370. madde düzenlemesine bakıldığında, her ne kadar vergi cezalarına ve bunların sona erdirilmesine dair hükümler içerse de maddenin iki temel amacı olduğu görülür. Bunlardan ilki, vergi idaresi bakımından eğer verginin ziyaa uğratılması konusunda güçlü işaretler varsa mükellefi izaha davet ederek başka bir inceleme vb. işleme gerek kalmadan verginin beyan edilip tahsilini sağlamaktır⁷⁶⁸. Mükellef açısından ise amaç, idare karşısında bir inceleme başlatılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden kendini ifade etme şansına ve böylelikle savunma imkanına sahip olmaktır. Her iki şekilde de izaha davet, tarhiyat öncesi aşamayı ilgilendirir ve bu aşamada yapılan açıklama kabul edilmediği takdirde öncelikle tarhiyat ve buna bağlı olarak da vergi cezası sonucunu doğurur. Ayrıca, izaha davetin içeriğinin bir yandan da VUK 148. maddesinde düzenlenen Bilgi Toplama ile benzerlik gösterdiğini belirtmek gerekir⁷⁶⁹. Bu nedenlere dayanarak müessesenin, ya VUK’un “Vergilendirme” başlıklı birinci kitabının “Tarh ve Tahakkuk Usulü” başlıklı ikinci kısmında⁷⁷⁰ ya da “Yoklama ve İnceleme” başlıklı yedinci kısmında düzenlenmesi kanun sistematigi bakımından daha uygun olurdu⁷⁷¹.

İzaha davet, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte hukukumuzda yeniden yürürlüğe girmiştir. Bu müesseseyi getiren kanunun adına bakıldığında, kanun koyucunun öncelikli amacının ülkedeki yatırım ortamını iyileştirmek olduğu söylenebilir⁷⁷². Ancak kurum, 7104 sayılı

⁷⁶⁶Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, **a.g.k.**, 51.; Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, **a.g.k.**, 58.; Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 463.

⁷⁶⁷Çiçek ve Güneş, 2019, **a.g.k.**, 25.

⁷⁶⁸T. Candan (2016). *Vergi Usul Hukukunda Yeni Bir Müessese: İzaha Davet*. <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/> (http- 27) (Erişim Tarihi: 17.12.2019)

⁷⁶⁹Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, **a.g.k.**, s. 45.

⁷⁷⁰Candan, 2016a, **a.g.k.**

⁷⁷¹B. Doğrusöz (2016). *İzaha davet*. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet/29101> (Erişim tarihi: 20.12.2019). Yazar, düzenlemenin yoklama ve inceleme başlığı altında yer aldığı takdirde, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımına ilişkin ölçütlerin de bu maddede değil ama Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359.maddede yer alması daha uygun olacağını belirtmiştir.

⁷⁷²Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, **a.g.k.**, 58.

kanunla değişikliğe uğramış ve 1.1.2020’den itibaren güncel haliye uygulanmaya başlanmıştır. Bunun yanı sıra, 509 sıra numaralı VUK Genel Tebliğ’e göre (‘509 no’lu GT’) izaha davet müessesesi:

“Verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitlerle ilgili olarak aynı merciler tarafından mükelleflerden açıklama talep edilmesi olup bu müessese, izaha davet edilen mükelleflerle ilgili yapılan değerlendirmeler sonucunda vergi ziyasına sebebiyet vermediği anlaşılan mükelleflerin konuyla ilgili vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk edilmesini önlemekte veya vergi ziyasına sebebiyet verildiği durumlarda mükellefleri belirli şartlar dahilinde indirimli ceza uygulanmak suretiyle daha ağır müeyyidelerden korumaktadır.”

İdarenin bu yorumundan bir taraftan izaha davet kurumunun amacının mükellefi korumaya yönelik olduğu sonucu çıkarılabilir. Diğer taraftan, izaha davetin getirilmesinin sebebi, bir mükellef hakkında vergi kaybına yol açtığına dair vergi idaresi tarafından saptanan bulgular, şüpheler olması halinde bu durumda mükellefin çağrılarak, yapacağı açıklamalar neticesinde hem izah edilebilir bir husus varsa vergi incelemesine gerek kalmaması ve böylece vergi idaresinin kaynaklarının israfının önlenmesi, hem de izahı kabil bir durum yoksa idare daha az uğraşla ve daha kısa zamanda kayba uğrayan vergiyi tahsil ederken mükellefin de daha az cezaya maruz kalmasıdır⁷⁷³. İzaha davet, mükellefin kastı olmadığı halde ödenmeyen vergilerin tespit, tarh ve tahsili amacıyla kullanılır⁷⁷⁴ çünkü mükellefin bilinçli olarak vergi ziyasına neden olmadığı hallerde, doğrudan mükellefi cezalandırmak yerine konuyla ilgili bilgisi olup olmadığını araştırmak sonuç bakımından daha güvenilir ve hakkaniyetli olacaktır⁷⁷⁵. İzaha davetin bir diğer amacı da vergiye ilişkin işlem ve yargılamalarda idarenin iş yükünü azaltmaktır⁷⁷⁶. Hazine ve Maliye Bakanlığı izaha davet sayesinde verimsiz ve gereksiz vergi incelemelerini engelleyerek sınırlı denetim gücünü daha verimli ve etkin kullanabilir⁷⁷⁷.

⁷⁷³Candan, 2016a, **a.g.k.**; Doğrusöz, 2016b, **a.g.k.**; Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, **a.g.k.**, 44.; Buyrukoğlu ve Toparlak, 2018, **a.g.k.**, 62-63.

⁷⁷⁴Çiçek ve Güneş, 2019, **a.g.k.**, 15.

⁷⁷⁵Çiçek ve Güneş, 2019, **a.g.k.**, 16.

⁷⁷⁶Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018, **a.g.k.**, s. 565.

⁷⁷⁷Çaęlar, 2019, **a.g.k.**, s. 202.

VUK 370. maddenin gerekçesinde izaha davetin neden getirildiği aşağıdaki şekilde belirtilmiştir⁷⁷⁸:

“Vergi usul hukukumuzda yer alan pişmanlık müessesesi vergi ziyana sebebiyet verilen fiillerin kendiliğinden idareye bildirilerek zamanında beyan ve ödenememiş verginin hesaplanacak zammıyla birlikte ödenmesi halinde vergi ziyayı cezası kesilmeyeceğini ve 359 uncu madde hükümlerinin uygulanmayacağını düzenlemekte olup müessese, herhangi bir surette idarenin ıttılana giren olaylar hakkında uygulanmamaktadır. Öte yandan, idarenin verginin ziyaa uğramış olabileceğini harici karinelerle tespit ettiği hallerde vergi incelemesi veya takdir işlemlerine başlanılmadan önce mükelleflerin konuya ilişkin görüşlerini alabilmesi için yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu kapsamda, vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla, haklarında henüz vergi incelemesine başlanılmamış veya takdir komisyonuna sevk edilmemiş mükellefler için izaha davet müessesesi getirilmektedir.”

Kanun gerekçesinde vurgu yapılan husus mükellefin kendini idare önünde savunma imkânı tanınması ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun artırılmasıdır⁷⁷⁹. Bu nedenle izaha davet, vergi idaresi karşısında mükellefin savunma hakkını güçlendiren bir düzenleme olmuştur. Gerçekten de izaha davet, vergi idaresinin elinde vergi ziyayı konusunda veriler olduğu halde doğrudan ceza kesme yoluna gitmemesi ve mükellefin idareyi vergi ziyayı olmadığına dair ikna etmesini beklemesi⁷⁸⁰ ve henüz vergi inceleme ve takdir işlemleri başlamadan mükelleften görüş almasıdır⁷⁸¹. Bu müessese doğru ve işlevsel uygulanabildiği takdirde hem bürokratik hem de yargısal iş yükü azalacak⁷⁸², hem de mükellef hakları bakımından önemli bir aşama kaydedilerek ve bu sayede gönüllü uyumu sağlanabilecektir⁷⁸³. Aslında izaha davet, mükellefle vergi idaresi arasında yapılan bir ön uzlaşma niteliğindedir⁷⁸⁴.

İzaha davet müessesesinin nasıl uygulanacağı hususunda usul ve esasları belirleme yetkisi VUK md. 370/son fıkrada Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Yani aslında her ne kadar çerçevesi kanunla çizilmişse de bu kurumun kapsamı Hazine ve Maliye

⁷⁷⁸<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkunlarno=201933&pkunnumarasi=6728> (http- 28) (Erişim tarihi: 25.5.2018)

⁷⁷⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 463.

⁷⁸⁰Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018, **a.g.k.**, 585.

⁷⁸¹İ. Özmen (2018). Vergi Usul Kanununda İzaha Davet: 370. Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26 (1), s. 80.

⁷⁸²Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018, **a.g.k.**, 585.

⁷⁸³Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, **a.g.k.**, 44.

⁷⁸⁴Çiçek ve Güneş, 2019, **a.g.k.**, 15.

Bakanlığı tarafından belirlenmiştir⁷⁸⁵. Bakanlık ise kendisine verilen bu yetkiye dayanarak 509 no’lu GT’yi yayınlamış ve burada gerekli usul ve esasları belirlemiştir. İlgili tebliğin 5.1. maddesine göre izaha davetin kapsamı şöyledir:

“Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde “vergi ziyai”, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre, şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Bu şekilde verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak işleyen izaha davet müessesesi kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanlar izaha davet edilirler.

Ön tespitin yapılacağı tarih itibarıyla haklarında ön tespit konusu ile ilgili olarak; ihbar bulunan ya da vergi incelemesi başlatılan veya takdir komisyonuna sevk işlemi yapılan mükelleflere ilişkin olarak ön tespit yapılmaz ve bu mükellefler izaha davet edilmezler.”

Bununla birlikte VUK md. 370/a “...verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında” mükellefin izaha davet edilebileceğini söylemiş ancak ön tespitin ne olduğunu tanımlamamıştır. Aslında ön tespit, vergi ziyai ihtimalini ve mükellefin ne için izaha davet edilebileceğini ortaya koyan belirleme işlemidir⁷⁸⁶. Maddede ifade edilen ön tespit ise 509 no’lu GT’de “vergi kanunlarının verdiği yetki kapsamında vergi incelemesi yapmaya ve/veya mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi toplamaya yetkili kılınanlar tarafından doğrudan veya dolaylı olarak elde edilen bilgi, bulgu veya verilerin aşağıda açıklanan Ön Tespit ve İzah Değerlendirme Komisyonuna intikal ettirilmesi neticesinde, mezkûr komisyon tarafından verginin ziyaa uğramış olabileceği yönünde yapılan tespit” şeklinde tanımlanmıştır.

Burada idare, kendi imkânlarını kullanarak bir denetim yapmakta ve buradan çıkan tespit sonucunda vergi ziyai olduğundan şüphelenirse mükellefi izaha davet etmektedir. Zira mükellefler hakkında vergi idaresince çeşitli yollarla bilgi toplanabilir ve toplanan veriler

⁷⁸⁵E. Altunoğlu (2017). 6718 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen "İzaha Davet Müessesesi". *Mali Çözüm Dergisi (Eylül-Ekim)*, s. 265.

⁷⁸⁶Özmen, 2018, **a.g.k.**, 76.

GİB'in veri deposunda saklanır. GİB'in veri arşivi Türkiye'deki en kapsamlı veri arşivlerinden biri olup, devlet bu arşiv sayesinde mükellefler hakkında pek çok bilgiye sahiptir. Bu bilgilerin incelenmesi sonucunda eğer belirsiz ya da şüpheli durumlar ortaya çıkarsa mükelleften bir açıklama istenebilir ve izaha davet bu aşamada devreye girer⁷⁸⁷.

İzaha davet yazısında VUK 370. madde "a" ve "b" bentlerinde yer alan hususların yanında "Mükellefin, yapacağı izahı desteklemek amacıyla, başta defter ve belgeler olmak üzere Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesi kapsamında her türlü delili sunabileceği" yer alır. Burada bu ifade içerik olarak dikkat çekicidir çünkü kendisi başlı başına bir savunma hakkı olan izaha davete ilişkin olarak idare mükellefe, bu esnada kendini nasıl savunabileceği konusunda ayrıca yol göstermektedir. 509 no'lu GT'de bu hüküm olmasaydı ya da izaha davet yazısında bu ifade yer almasaydı da elbette mükellef kendisini vergi usul hukukunda kabul edilen her türlü delille savunma hakkına sahip olacaktı. Ancak burada önemli olan, idare tarafından bunun hatırlatılması ve mükellefe bu hususta yol gösterilmesidir. Bunun bir diğer önemli tarafı ise, yargılamaya özgü olduğu düşünülen delillerin idare karşısında da ileri sürülebileceğinin idare tarafından kabul edilmesidir.

İzaha davet yazısı bir hazırlık işlemidir çünkü bu davetle idarenin yapacağı işlemler sona ermediği gibi bu yazı icrai bir işlem niteliinde değildir. Aksine, izaha davet sonucunda mükellefin yaptığı açıklamaya istinaden izah değerlendirme komisyonunun vereceği karar, mükellefin hukuki statüsünde değişiklik yapabilecek kesin ve yürütülebilir bir idari işlem olabilir ve izaha davet yazısı bu işlemin ilk basamağıdır⁷⁸⁸.

İzaha davet esas olarak vergi ziyayı olan durumlar için öngörülmüş ve fakat VUK md. 370/b ile kural olarak VUK 359. maddede düzenlenen 'Kaçakçılık Suçları ve Cezaları' bunun dışında bırakılmıştır. Yani eğer ön tespitler, VUK md. 359 kapsamındaki fiillerle bir vergi ziyayı oluştuğuna işaret ediyorsa bu halde vergi idaresi mükellefi izaha davet edemez. Bunun sebebi, kanun koyucunun, ancak kast unsurunun varlığı ile meydana gelen ve sonuçları vergi kabahatlerine göre çok daha ağır olan vergi kaçakçılığı suçunun faili olan mükellefleri,

⁷⁸⁷Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, **a.g.k.**, 43.

⁷⁸⁸Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018, **a.g.k.**, 583.

yalnızca vergi kabahati işleyen mükelleflere tanınan avantajlardan yararlanırmak istememesi olabilir⁷⁸⁹. Ancak bu düzenleme tek bir istisna içermektedir:

“Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5’ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir”.

Kendilerine bu madde kapsamında izaha davet yazısı tebliğ edilen mükellefler için;

“haklarında yapılan tespiti ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.”

Şu hâlde, bu istisnayla birlikte kanun koyucu belirli şartları taşıması halinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanmanın kasıt olmaksızın gerçekleşebileceğini kabul etmektedir⁷⁹⁰. Bunun sonucu olarak şartları taşıdığı için izaha davet edilen sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanan mükellef aleyhine bir ceza soruşturması başlatılmayacaktır. Yine benzer şekilde, bu sınırlar dahilinde olan mükellefler için vergi suçu raporu yazılmaması gerekir⁷⁹¹.

İzaha davetin özellik arz eden yanı, vergi idaresinin kolaylıkla izlediği araçları kullanarak elde ettiği mükellef hakkındaki bilgilerle hem mükelleflerin hata yapmasının önüne geçmeyi hem de ödenecek verginin daha kolay alınmasını amaçlayan, tedbir nitelikli bir araç olmasıdır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığında (VDKB) ve bünyesinde kurulan izah değerlendirme komisyonları, VUK 370. maddede öngörülen şartları sağlayan her mükellefi izaha davet etmek zorunda değildir. Burada yalnızca idarece uygun görülen mükelleflere izaha davet yapılır⁷⁹². Bu nedenle idarenin izaha davet için hangi mükellefi nasıl seçeceği idarenin takdirine bırakılmıştır. Bu da mükellefler arasında eşitsizliğe yol açabilir. Her ne kadar öğretilde bazı yazarlar, izaha davet edilen mükellefler için pişmanlık yolunun

⁷⁸⁹Candan, 2016a, **a.g.k.**

⁷⁹⁰Candan, 2016a, **a.g.k.**

⁷⁹¹Doğrusöz, 2016a, **a.g.k.**

⁷⁹²Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018, **a.g.k.**, 563

kapandığını ama bu çağrı yapılmayanların pişmanlıktan faydalanabildiğini ve bu yüzden mükellef haklarının ihlal edilmeyeceğini⁷⁹³ ileri sürse de bu fikre katılmak pek mümkün değildir. Her şeyden önce izaha davet ile pişmanlık ve ıslahın şartları birbirinden çok farklıdır. Ama asıl olarak bu çalışma bakımından en önemli fark, pişmanlık ve ıslahın mükellefe idare karşısında bir savunma hakkı vermiyor olmasıdır. Aksine pişmanlık ve ıslah, mükellefin itirafını ödüllendiren bir müessese olsa da mükellefe kendi durumunu açıklayıp fazladan tarhiyat ve/veya cezadan kurtulma imkânı vermez.

Kendisine izaha davet yazısı gönderilen mükellef otuz gün içinde vergi idaresine kendisine sorulan konularla ilgili açıklamada bulunmalıdır. İzaha davet, mükelleflerin olayların gerçek durumunun anlaşılmasındaki rolünü artırır⁷⁹⁴. Mükellefin vergi idaresine yaptığı bu açıklama, aslında idare karşısında kendisini savunmasıdır. Ancak burada vurgulanması gereken husus izaha davetin sadece vergi ziyayı suçları ve istisnai olarak da kaçakçılık suçu teşkil eden fiiller sonucu oluşan vergi ziyayı için geçerli olmasıdır. Tüm vergi suç ve cezaları bu kapsamda yer almadığından izaha davet aslında mükellef için idare karşısında sınırlı bir savunma hakkı verir⁷⁹⁵.

İzaha davette idare mükellefe, hakkında vergi ziyasına dair emareler bulunduğu iddiasını yöneltir, mükellef de buna karşılık VUK 3. madde kapsamındaki tüm uygun delilleri kullanarak kendini savunacak açıklamalar yapar. Bu nedenle idareye yapılacak açıklamaların ve delillerinin, mükellefin mali müşaviri ve dava söz konusu olması halinde davayı yürüteceği avukatıyla birlikte hazırlanması faydalı olur. Bunun sebebi, bu açıklamalarda yer alacak ifadelerin, tıpkı inceleme tutanaklarında olduğu gibi daha sonra yargı aşaması söz konusu olursa vergi idaresi lehine delil oluşturabileceği gibi yapılacak açıklamanın da mükellefin davadaki savunmasının temelini oluşturacak olmasıdır⁷⁹⁶.

Mükellefin izahından sonra izah değerlendirme komisyonunun iki seçeneği vardır. Bunlardan ilki, mükellefin açıklamasını yeterli bulmaktır. 509 no'lu GT md. 5.3.1'e göre:

⁷⁹³Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018, **a.g.k.**, 563.

⁷⁹⁴Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, **a.g.k.**, 50.

⁷⁹⁵Bozdoğan ve Çataloluk, 2018, **a.g.k.**, 65.

⁷⁹⁶B. Doğrusöz (2017). *İzaha davet ve Olası Sorular*. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/izaha-davet-ve-olasi-sorular/376986> (Erişim tarihi: 20.12.2019)

“Haklarında yapılan ön tespiti ilişkin vergi ziyana neden olunmadığı yönünde mükellefçe izahla bulunulması üzerine, mükellefin izahının komisyonca yeterli bulunması ve beyanname verilmesini veya vergi beyanının tamamlanmasını gerektirir bir durumun olmadığı değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir ve mükellef hakkında söz konusu tespiti ilgili olarak vergi incelemesine ve takdir komisyonuna sevk işlemi yapılmaz”.

Dolayısıyla, eğer izahın sonucunda mükellefin vergi ziyana sebep olmadığı anlaşılırsa mükellef vergi incelemesine tabi tutulmaz; takdir komisyonuna gönderilerek hakkında re’sen veya ikmalen tarhiyat yapılmaz ve vergi cezası kesilmez.

İkinci olarak ise, değerlendirme sonucunda mükellefin izahı yeterli bulunmayabilir ve bu durum kendisine tebliğ edilir. Bu durumda 509 no’lu GT md. 5.3.2’ye göre;

“Haklarında yapılan ön tespiti ilişkin olarak, mükelleflerce yapılan izahın, izaha davet yazısında yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olduğunun veya söz konusu ön tespiti ilişkin yapılan izahın yeterli bulunmayarak beyanname verilmesini gerektiren bir durumun bulunduğu komisyonca değerlendirilmesi halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi, ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi şartlarıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.

Yapılan izahın; ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarını doğrular nitelikte olması veya yeterli bulunmaması ve mükellef tarafından beyanname verilmemiş olması halinde vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır.

Mükellef tarafından beyanname verilmiş olmakla birlikte beyan edilen verginin, değerlendirme sonucunu içeren yazıda yer verilen ziyaa uğramış olabilecek vergi tutarından az olması durumunda da vergi incelemesine veya takdir komisyonuna sevk işlemleri yapılır. Şu kadar ki, komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilen beyanname ile tahakkuk eden verginin aynı süre içerisinde, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranındaki izah zammıyla ödenmesi halinde vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir.”

Komisyon karar verirken kamu yararını da gözetmelidir. Örneğin vergi mükellefinin daha az cezai yaptırımla karşılaşması mükellefe kendisini daha iyi hissettirir. Diğer yandan, salt ceza verme amacı gütmeyen, vatandaşını dinleyen ve ona kendini ifade etme fırsatı veren

bir devlet imajı vergiye gönüllü uyumun sağlanması bakımından önemlidir. Bu sayede mükellef daha dikkatli davranarak aynı hataları yinelememeye özen gösterebilir⁷⁹⁷.

Mükellefin izahının yeterli bulunmadığı durumda ise bunun kendisine tebliği üzerine mükellefin seçenekleri vardır⁷⁹⁸. Eğer mükellef, her ne kadar vergi idaresi ikna olmasa da vergi ziyasına sebep olmadığı konusunda ısrarcıysa, herhangi bir şey yapmadan vergi idaresinin kendisine tarhiyat yapmasını ve ceza kesmesini bekleyip, bunun üzerine vergi mahkemesinde işlemin iptali davası açabilir. Diğer yandan, izahın kabul edilmediğini bildiren tebliğ idarenin iç işlemi olarak kabul edilemez çünkü icrai bir işlemdir⁷⁹⁹. Bu nedenle davaya konu olabilir, yani mükellef ikinci seçenek olarak izahın yeterli bulunmadığı kararına karşı dava açabilir. Ancak bu dava ve davada verilecek olası bir yürütmeyi durdurma kararı, vergi incelemelerini durdurur; iptal kararı ise yapılmış bir tarhiyatı sakatlar. Bu nedenle izahın yeterli bulunmadığı kararına karşı açılacak bir dava, diğer bir tarhiyat aleyhine açılmış başka bir davada uzun süre “bekletici sorun” oluşturabilir⁸⁰⁰.

Bilakis mükellef, vergi ziyasına sebep olduğuna inanıyorsa ya da bir sebepten vergi idaresiyle uyuşmazlık yaşamak istemiyorsa daha önce vermediği beyannamesini verebilir ya da eksik beyanını tamamlayıp düzeltebilir. Vurgulamak gerekirse, mükellefin izahının yeterli görülmediğinin kendisine tebliği üzerine verilen bir beyannamenin mükellefin özgür iradesiyle, herhangi bir korku ve baskı olmadan yapıldığını kabul etmek oldukça güçtür. İzaha davetin sebebi olan vergi ziyasına dair emareler olması, mükellefin vergiye ilişkin yaptığı işlemlerin vergi dairesinin bilgisinde olduğunu, yapılan izahın yeterli bulunmaması ise mükellefin açıklamasının haklı görülmediğini ve bu nedenle mükellefe ya inceleme sonunda veya takdir komisyonu kararıyla vergi tarh edileceğini ve ceza kesileceğini gösterir. Bu nedenle mükellef artık ilave vergi yükü ve vergi cezası tehdidiyle karşı karşıyadır. Hal böyleyken mükellefin özgür iradesiyle davranması beklenemez⁸⁰¹.

⁷⁹⁷Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018, **a.g.k.**, 585.

⁷⁹⁸Candan, 2016a, **a.g.k.**

⁷⁹⁹Doğrusöz, 2017, **a.g.k.**

⁸⁰⁰Doğrusöz, 2017, **a.g.k.**

⁸⁰¹Candan, 2016a, **a.g.k.**

2.2.1.2 Yoklama esnasında mükellefin savunma hakkı

Yoklama vergi idaresinin bilgi alma yollarından biridir⁸⁰². Vergi hukukunda yoklama, vergi kanunlarının uygulanması ve bunun denetlenmesi amacıyla, mükellefe ve mükellefiyete ilişkin ve fiilen tespit edilmesi gerekli maddi olayların, kayıtların ve konuların bizzat yerinde araştırılmasına yönelik bir faaliyet olarak tanımlanabilir⁸⁰³. Yoklama sınırlı bir denetim faaliyeti olup burada mükellefe ilişkin maddi olaylar tespit edilir ve mükelleflerin şekli vergi ödevlerini yerine getirip getirmediikleri araştırılır⁸⁰⁴. Dolayısıyla yoklama, faaliyetine başlamak üzere veya başlamış ve devam ettirmekte olan bir mükellefin gerçek halini tespit etmek için gelir idaresince kullanılan önemli denetim araçlarından⁸⁰⁵. Yoklamanın vergi denetiminin diğer araçları olan arama ve vergi incelemelerinden ayrılan yönü, vergiyi doğuran olaya ilişkin bir hususun henüz belli olmadan veya olduğu anda tespit ve denetiminin yapılabilmesidir⁸⁰⁶. Bu sayede, eğer vergi ziyaına neden olabilecek birtakım göstergeler varsa, bu delil ve göstergeler yok olmadan vergiyi doğuran olayla kayıtlar arasında bağlantı kurularak vergi ziyayı daha baştan engellenebilir⁸⁰⁷.

Yoklama mükellefler nezdinde münferit olarak yapılabileceği gibi, VUK 133. madde uyarınca toplu yoklama yapılması da mümkündür. VUK md. 133'e göre "Vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi caizdir. Yoklama cetvellerinin kullanılacağı halleri Maliye Bakanlığı belli eder. Yoklama cetveli kullanılan hallerde ihtilaflı olaylar yoklama fişi mahiyetinde ayarı bir tutanakla tespit olunur." Toplu yoklama için basit usule tabi olan vergi mükelleflerinin genel ve özel koşulları taşıyıp taşımadıklarını tespit

⁸⁰²Baykara, 2005, **a.g.k.**, 15.

⁸⁰³Somuncu, 2014, **a.g.k.**, 142.; İ. H. Furtun (2010). *Türk Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları. Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 302.; H. Yeniçeri (2014). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*. Bursa: Ekin Yayınevi, s. 2.

⁸⁰⁴Avcı, 2019, **a.g.k.**, 20.

⁸⁰⁵Avcı, 2019, **a.g.k.**, 21.

⁸⁰⁶Baykara, 2005, **a.g.k.**, 15.

⁸⁰⁷Yeniçeri, 2014, **a.g.k.**, 2.

etmek, muhtasar beyanname verenlerin beyan ettikleri personel sayısı ve ödenen ücret yönünden doğruluğunu araştırmak, ilan, reklam ve tabela dolayısıyla damga vergisinin ödenip ödenmediğinin öğrenilmesi gibi hususlar örnek gösterilebilir.

Eğer mükellefin beyan etmesi gereken hususlarda (gerek vergiyi doğuran olaya gerekse onu etkileyebilecek maddi olaylara ilişkin) gizlediği birtakım bilgiler varsa veya bazı yükümlülüklerini eksik yerine getiriyorsa, buna dair maddi olayların tespiti yoklama ile yapılır⁸⁰⁸. Yoklama işlemine bir diğer örnek olarak, gelir vergisinde bir serbest meslek mensubunun işe başladığının yerinde araştırılması veya bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin yerinde soruşturulması gösterilebilir. Altını çizmek gerekirse yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olay ve olguları ortaya çıkarmayı hedeflemektedir⁸⁰⁹.

Yoklama genel olarak bizzat mükellefin ve ona dair maddi olayların tespitine yönelik olduğundan bir yandan kısa sürede daha caydırıcı bir sonucu olduğu söylenebilir⁸¹⁰. Bunun yanı sıra, vergi denetimi esnasında ama bilhassa yoklama işlemlerinde, yoklama yetkilileri ile mükellefler çoğu zaman yüz yüze iletişim ve etkileşim halinde olduğu için, bu esnada vergi mevzuatının ve vergi ödevlerinin mükellefe öğretilmesi bakımından bir fırsat oluşması yoklamanın ikincil amacı olarak ileri sürülebilir⁸¹¹. Zira, her ne kadar ilk bakışta yoklama mükellef aleyhine ve vergi idaresi lehine bir kurum olarak görünse de, mükelleflerce bazen farkında olmadan yanlışlıkla bazen de bilinçli olarak yapılan yanlış bildirimler, sadece devlet aleyhine vergi kayıp ve kaçığına yol açmaz aynı zamanda mükellef aleyhine de sonuçlar doğurarak vergi adaleti açısından sakıncalar yaratabilir⁸¹².

Yoklama, VUK'un birinci kitap yedinci kısım birinci bölümünde yer alan 127-133. maddeler arasında düzenlenmiştir. 'Maksat ve Yetki' başlıklı VUK 127. maddenin ilk fıkrası "Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir." diyerek yoklamanın amacını ortaya koymuş, daha sonra da yine aynı fıkranın devamında yoklamaya yetkili memurlarının yetkileri dahilinde

⁸⁰⁸Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2008, **a.g.k.**, 431.

⁸⁰⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 233.

⁸¹⁰F. Tekin ve A. Çelikkaya (2017). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 109.

⁸¹¹Somuncu, 2014, **a.g.k.**, 139.

⁸¹²Yeniçeri, 2014, **a.g.k.**, 2.

yapabilecekleri işlemleri bentler halinde saymıştır⁸¹³. Ayrıca, VUK md. 127/3'te sayılan yetkilerin nasıl kullanılacağına dair usulleri belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu genel tebliğde⁸¹⁴ yoklamaya dair usul ve esaslar belirlenmiştir. Yoklamanın sonuçlarına ve savunma hakkıyla olan ilişkisini açıklamaya geçmeden önce yoklama yetkililerini ve yoklama zamanını incelemekte yarar vardır.

Yoklamaya yetkili olanlar VUK 128. maddede vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak belirlenmiştir. VUK 129. maddede ise bu yoklama yetkililerine “yoklama esnasında yetkilerini gösteren fotoğraflı resmi bir evrak bulundurma ve kendilerinden sorulmasa bile, nezdinde yoklama yapılan kimseye gösterme” zorunluluğu getirilmiştir. Dolayısıyla, mükellefin kendi nezdinde yoklama yapılacağı zaman bu evrakı görmeyi talep etme hakkı mevcuttur. Bu evrakın nasıl olacağı ve kullanılacağına dair detaylar ise 168 no'lu GT'de belirlenmiştir.

168 no'lu GT'de “Yoklama Yetki Belgesi” ve “Özel Yoklama Yetki Belgesi” adıyla iki ayrı belge düzenlenmiştir. Tebliğe göre vergi inceleme yetkisine sahip olanların yoklama

⁸¹³VUK md. 127/2:

“Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak:

- a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,
- b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,
- c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
- d) Nakil vasıtalarını Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretlerle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
- e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.) yetkisini haizdirler.”

⁸¹⁴168 sıra numaralı VUK Genel Tebliği.

yetkileri sınırlandırılmamış olup vergi inceleme elemanlarının yoklama esnasında VUK md. 127’de belirtilen tüm yetkileri kullanması mümkündür. Fakat buna karşılık, günlük hasılatı tespit etme ve nakil vasıtalarını özel işaretle durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi, yalnızca bu yetkiye sahip ve bu işle özel olarak görevlendirilen memurlar tarafından kullanılabilir. Ayrıca bu memurların ‘özel yoklama yetki belgesi’ taşıması gerekir. Bunun dışında kalan yetkiler ise tüm yoklamaya yetkililer tarafından kullanılabilir ancak bunların da ‘yoklama yetki belgesi’ taşıması gerekmektedir.

Her ne kadar, yoklamanın kapsamı hayli geniş olsa da yoklama esnasında yetkililerin kanunen tutulması zorunlu defterleri inceleme yetkisi yoktur⁸¹⁵ çünkü bu, vergi incelemesi esnasında yapılabilecek bir işlemdir.

Yoklama yetkililerine ilişkin bir diğer husus ise, yoklama yetkililerin bazen yoklama esnasında bazen de sonrasında mükellefler tarafından engellenme, zorluk çıkarma vb. durumlarla karşılaşma ihtimalidir. Böyle durumlarda eğer emniyeti sağlayıcı bir tedbir alınmasına gerek olursa kolluk kuvvetlerinden yardım istenebilir. Yetkililerin talebi üzerine, VUK’un “İdarenin Yardımı” başlıklı 7. maddesine göre mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık sağlamaya ve yardımda bulunmaya mecburdurlar⁸¹⁶.

VUK yoklamanın zamanına ilişkin bir sınırlandırma getirmemiştir. Her ne kadar VUK 130. madde başlığı ‘Yoklama Zamanı’ olsa da aslında madde içeriğinden anlaşılabileceği üzere bunun için belirli bir zaman yoktur çünkü maddeye göre “Yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez.” Fakat, yoklamanın yapılmasına yönelik bir zaman sınırlaması bulunmasa da yapıldığı ve etkilediği süre bakımından uygulamada buna dair uyuşmazlıklar doğmuştur. Kural olarak yoklama, yapıldığı anın bir fotoğrafına⁸¹⁷ benzetilebilir ve aslında sadece o ana özgüdür, o zamanki durumu ortaya koyar. Bir ihtimal de geçmişten o ana kadar gelen sürede var olan bulguları değerlendirerek

⁸¹⁵Somuncu, 2014, **a.g.k.**, 157.

⁸¹⁶Yeniçeri, 2014, **a.g.k.**, 48.

⁸¹⁷Ş. Kızılot (2010). İşe Başlama Fotoğrafı. Hürriyet Gazetesi. <http://www.hurriyet.com.tr/ise-baslama-fotografı-16060994> (Erişim Tarihi: 29.12.2019)

bir sonuca varılmasıdır. Ancak önemli olan, yoklamada geleceğe yönelik bir tespit yapılmamasıdır. Eldeki bulgulardan yola çıkarak mükellefin sonraki zamanlarda da aynı şekilde davranacağı sonucuna ulaşılamaz ve bu varsayıma dayanılarak işlem yapılamaz. Bu husus Danıştay’ın çeşitli kararlarına konu olmuştur⁸¹⁸. Yine benzer şekilde, başka bir kararda ise yoklamayla tespit edilen durumun sadece yoklama zamanına özgü olduğu vurgulanmıştır⁸¹⁹.

Yoklama bittiğinde, “Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan ‘yoklama fişine’ geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır.” (VUK md. 131).

Bu maddedeki mükellefin veya onun adına yetkili birinin yoklama esnasında orada bulunmaması veya tutanağı imzalamak istememesiyle ilgili yapılan düzenlemenin amacı, yoklama yapan yetkilinin gerçekten oraya gittiğini ve mükellefin veya onun adına hareket edecek birinin hakikaten orada olmadığını veya imzadan imtina ettiğini kayıt altına almak yani buna dair bir delil oluşturmak ve böylece yoklama yetkililerini tembellik veya kötü niyetli bir tavır sonucu hiç yoklama yapmadan doğrudan tutanak düzenlemelerinin önüne

⁸¹⁸Danıştay 9. Dairesinin 20.3.2017 tarih ve 2016/1795 Esas ve 2017/2930 Karar sayılı kararı.

“VUK 127’ye göre yoklama ile ancak vergi inceleme raporuna done olabilecek çeşitli tespitlerin yapılabileceği, bir başka deyimle vergi inceleme raporu düzenlenmeden tutulan tutanak ile vergi incelemesi yerine geçebilecek işlemlerin yapılmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden, 04/12/2010 tarihli yoklama fişi ile davacının 34 ... plakalı aracı 20/07/2010 tarihinde tatile gitmek amacıyla satın aldığı, aracın hususi olduğu, 17/08/2010 tarihinde sattığı, ticari faaliyetinin olmadığı, sigortalı çalıştığının kendi beyanı ile tespiti üzerine 27/01/2012 tarihli motorlu araç kaydı sorgulaması sonucuna göre 09/06/2008 tarihinden itibaren gerçek usulde tesis edilen gelir vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisi mükellefiyet tesisi işleminin iptali istemiyle davanın açıldığı anlaşılmıştır. Bu durumda, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları tespit etmek amacıyla düzenlenen yoklama tutanağının sadece düzenlendiği tarihteki veya düzenlendiği döneme dair olay, kayıt ve mevzuları tespit edebileceği, 04/12/2010 tarihi itibarıyla mevcut durumu belirten tutanağın, düzenlenme tarihinden önceki dönem için maddi delil niteliğinde olamayacağından 27/01/2012 tarihli motorlu araç kaydı sorgulama sonucu esas alınarak geçmiş dönemler için mükellefiyet tesis edilmesinde hukuka uygunluk bulunmamıştır.”

⁸¹⁹Danıştay 4. Dairesinin 17.3.1999 tarih ve 1998/1176 Esas ve 1999/1134 Karar sayılı kararı.

“... davacının işyerinde 30.1.1996 günlü, oğlu nezdinde düzenlenen tutanakta işyerinde asgari ücretli olarak iki işçinin çalıştığı tespit edilmiş olup, takdir komisyonu kararına dayanılarak 1996/1-12’nci ayları için tarhiyat yapılmıştır. Yoklama fişiyle tespit edilen hukuki durum, sadece tespit anına ilişkin olacağından başkaca bir tespit olmadan bu tarihten sonra da aynı işçilerin çalıştırıldığından bahisle yapılan tarhiyatta isabet bulunmamaktadır”.

geçmektir. Mükellefi koruyucu olan bu düzenleme aynı zamanda mükellefin savunma hakkını da güvence altına alır⁸²⁰.

Yoklama sonuçlarının mükelleflere bildirilmesi ise VUK 132. maddede düzenlenmiştir. Maddede öngörüldüğü üzere “Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaret olunur. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine tevdi olunur.”

VUK md. 131 ve md. 132 uygulamada pek çok uyuşmazlığa konu olmuştur ancak Danıştayın bu konudaki içtihatları tutarlıdır. Örneğin, VDGGK’nin 2000 yılında verdiği bir kararda⁸²¹ şöyle ifade edilmiştir:

“Yükümlünün ... köprü direkleri üzerine 60 adet kâğıt afiş astığı saptanan ve tarhiyatın dayanağı olan 30.10.1996 tarihli zabıt varakasında belediye zabıta memurunun imzası bulunmaktadır. Söz konusu tespitin yükümlü nezdinde yapılmadığı anlaşılmaktadır. Yükümlü, 28.8.1996 tarihinde ... belediye sınırları içinde muhtelif arterlerde 25 adet kâğıt afiş astığının kendisinin de imzaladığı bir tutanakla tespiti üzerine tarh edilen ilan reklam ve ilan asma tahsis ücretini ödediğini, bu tarihten sonra da hiçbir afiş asmadığını iddia etmekte, idarece de bu iddianın aksi yönde ve usulüne uygun olarak yapılmış bir tespitin varlığı savunulmamaktadır. Bu durumda yalnız zabıta memurunun imzasıyla düzenlenen 30.10.1996 tarihli yoklama fişi, 213 sayılı Yasanın 131’inci maddesine uygun olmadığından bu tespiti dayalı tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

Yoklama uzun süredir hukukumuzda uygulanan bir kurum olarak, teknolojiye gelişmeler ve Hazine ve Maliye Bakanlığının yürüttüğü e-dönüşüm çalışmaları sonucunda elektronik ortama uyarlanmıştır. 27.3.2015 tarih ve 6637 sayılı Kanunla VUK’a 132/A maddesi eklenerek yoklamanın elektronik ortamda yapılabilmesi mümkün kılınmış ve bu konudaki usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmıştır⁸²².

VUK’un ‘Elektronik yoklama’ başlıklı 132/A maddesine göre:

“Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik

⁸²⁰Doğrusöz, 2015b, a.g.k.

⁸²¹Danıştay VDDK’nin 28.1.2000 tarih ve 1999/247 Esas ve 2000/31 Karar sayılı kararı. Benzer bir diğer karar: Danıştay 9. Dairesinin 11.11. 2015 tarih ve 2013/10698 Esas ve 2015/13179 Karar sayılı kararı.

⁸²²Doğrusöz, 2015b, a.g.k.

imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.

Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci fıkrada belirtilen formların şekil ve muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

Elektronik yoklamaya ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan 453 sıra numaralı VUK Genel Tebliğin 3. maddesinde elektronik yoklama sisteminin nasıl işleyeceği “Elektronik Yoklama Sistemi ile yoklama talebinin oluşturulması, oluşturulan talebin yoklamaya yetkililere iletilmesi, yoklama fişinin oluşturulması, kayıt altına alınması ve onaylanması ile yoklama fişinin ilgisine iletilmesi işlemleri elektronik ortamda gerçekleştirilecektir.” şeklinde açıklanmıştır. Elektronik yoklamayla ilgili her ne kadar usulün başından sonuna tüm işlemlerin dijital ortamda yapılması esas olsa da yine belirtilen tebliğin 3/2. maddesine göre “yoklama faaliyetinin herhangi bir nedenle elektronik ortamda yürütülememesi halinde söz konusu işlemler genel hükümler doğrultusunda yerine getirilecektir.”

Elektronik yoklamanın sonucunda yoklama yetkililerince yine e-ortamda oluşturulan belgeye e-yoklama fişi adı verilir (453 sıra nolu VUK Genel Tebliği 3.1.1). Bununla birlikte tebliğin 3.1.1. maddesinde “E-Yoklama Fişinin Oluşturulması ve İmzalanarak Onaylanması” ve “E-Yoklama Fişinin İmzalanmadan Onaylanması” hali iki farklı şekilde düzenlenmiştir. Buna göre, e-yoklamada da klasik yoklamada olduğu gibi tespit edilen hususlar ilgili nezdinde mobil cihaz aracılığıyla oluşturulur ve taraflar arasında mutabakat varsa e-yoklama fişi imzalatılır. Ancak, bu imza e-imza olabileceği gibi, ilgilinin e-imza aracı yoksa, e-yoklama imza formu yetkililer ve ilgili tarafından ıslak imzayla imzalanır. Daha sonra e-yoklama fişinin yetkililerce e-ortamda onaylanmasıyla süreç tamamlanır (453 sıra nolu VUK Genel Tebliği 3.1.1).

Ancak “Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederlerse bu durum mobil cihaz üzerinde ve e-yoklama imza formunda kayıt altına alınır. Bu durumda yoklama fişi yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak

onaylanır ve e-yoklama imza formunun bir örneği ilgisine bırakılır” (453 sıra nolu VUK Genel Tebliği 3.1.2).

E-yoklama fişlerinin tebliği ise tebliğin 3.2. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “E-yoklama fişi, internet vergi dairesi üzerinde yer alan "Elektronik Yoklama Görüntüleme" menüsünden görüntülenebilir ve çıktısı alınabilir. Aynı şekilde bağlı bulunan vergi dairesi/mal müdürlüğüne mükellef ya da yetkilisi tarafından başvurulması halinde kâğıt ortamında bir örneği verilir. Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine ulaşılamazsa, e-yoklama fişinin çıktısı alınarak mükellefin bilinen adresine 7 gün içerisinde gönderilir.” Bu hüküm ile birlikte mükellefin bilgi alma hakkı e-yoklama bakımından güvence altına alınmıştır.

Öğretide e-yoklama esnasında, yoklama memurunun kendi elektronik cihazıyla düzenlenecek olan yoklama fişine ihtirazi kaydın nasıl konulacağı veya mükellefin/yetkilisinin tutanağı kabul etmediği takdirde bunu nasıl beyan edip imzalayacağı net olarak düzenlenmediği; yoklama fişlerinin ileride yargısal bir uyuşmazlık olduğu takdirde taraflar için delil oluşturacağından, yoklama fişine ihtirazi kayıt koymak önemli bir mükellef hakkı olduğu⁸²³, bunun aynı zamanda mükellefin yoklama esnasında savunma hakkının bir görünümü olduğu ve e-yoklamada bu hakkın ihlal edilebileceği ileri sürülmüştür. Belirtmek gerekir ki klasik anlamda yoklama esnasında da ihtirazi kayıt koyma usulü VUK’ta açıkça düzenlenmemiş ancak bu husus uygulamada çözümlenmiştir. Dolayısıyla e-yoklama esnasında, özellikle nezdinde yoklama yapılanın yoklama esnasında hazır bulunması halinde bu çözümün uygulanması mümkündür. Bununla birlikte VUK md. 131/2’de nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi yoklama esnasında orada bulunmadığı veya imzadan çekindiği takdirde, durumun yoklama fişine yazılarak fişin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılacağı düzenlenmiştir. Oysa, VUK md. 132/A’da buna dair bir hüküm öngörülmemiş ve bu düzenleme 453 sıra nolu VUK GT ile yapılmıştır. Ancak ilgili tebliğde VUK md. 131/2’nin aksine, böyle bir durumda yoklamaya yetkili kişinin kendisinin yoklama fişini imzalayabileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla 453 sıra nolu VUK GT md. 3.1.2’in VUK md. 131/2’yi e-yoklama söz konusu olduğundan fiili olarak

⁸²³Doğrusöz, 2015b, a.g.k.

yürürlükten kaldıran bir görünümü vardır⁸²⁴. Bu da e-yoklamada mükellefin savunma hakkının ihlal edilebileceği anlamına gelir çünkü VUK 131/2'deki koruma e-yoklamada GT yoluyla kaldırılmıştır.

Yoklama, kendisi icrai bir idari işlem olmayıp tarhiyata hazırlık işlemi niteliğinde olduğu için bunun sonucunda düzenlenecek yoklama fişleri idari işlem niteliğini haiz değildir. Yoklama fişleri yalnızca vergi dairesinin mükellef ve mükellefiyetle ilgili olarak bilgi edinmesi sonucunu doğurur. Bu yüzden yoklama memurları tarafından düzenlenen bu tutanakların, ilgililerin hukuki durumunu, hak ve yükümlülüklerini doğrudan etkileyen ve değişiklik yapan icrai bir işlem olarak kabul edilmesi ve bu nedenle iptal davasına konu olması mümkün değildir⁸²⁵. Yoklama fişleri tek başına iptal davasına konu edilemez ancak yoklamaya dayanarak yapılan tarhiyatın ve/veya cezanın iptali işlemine karşı açılan davada bunların da hukuka aykırılığı ileri sürülebilir⁸²⁶.

“Arzuhalcilik yaptıkları halde vergi mükellefiyetlerini tesis ettirmedikleri yolunda tutulan yoklama tutanağının iptali istemine ilişkin” açılan davada, Danıştay 4. Dairesi, “bu fişlerin vergi dairesine mükellef ve mükellefiyetle ilgili olarak bilgi vermekten öteye bir sonuç doğurmayacağı açıktır. Dolayısıyla Vergi Dairesi Müdürlüğünün memurları eliyle düzenlenen bu tutanakların, ilgililerin hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları olarak kabulü ile iptal davasına konu edilebilmeleri de mümkün değildir.”⁸²⁷ şeklinde karar vermiştir.

Yoklama fişlerinin hukuki geçerliliğine ilişkin başka bir husus da bunların usulüne uygun olarak düzenlenip düzenlenmemesidir. Danıştaya göre, usulüne uygun düzenlenen yoklama fişleriyle tespit edilmiş olgu ve bulgular vergilendirmeye esas teşkil ederken, usulüne uygun olmadan düzenlenen yoklama fişleri mükellef hakkında yapılacak işlemlere dayanak oluşturmaz⁸²⁸. Yoklama sonucunda düzenlenen yoklama fişlerinin usulüne uygun şekilde olması sonucu, bu yoklamayla tespit edilen olgu ve bulgular vergilendirmeye esas alınabilir. Aksi halde yani yoklama fişlerinin usulüne uygun olarak düzenlenmediği takdirde

⁸²⁴Doğrusöz, 2015b, **a.g.k.**

⁸²⁵Danıştay 4. Dairesinin 24.1.1991 tarih ve 1991/95 Esas ve 1991/297 Karar sayılı kararı.

⁸²⁶Yeniçeri, 2014, **a.g.k.**, 107.

⁸²⁷Danıştay 4. Dairesinin 24.01.1991 tarih ve 1991/95 Esas ve 1991/297 Karar sayılı kararı.

⁸²⁸Danıştay 4. Dairesinin 17.11.1980 tarih ve 1980/1019 Esas ve 1980/3255 Karar sayılı kararı.

bunlar mükellef hakkında yapılacak işlemlere dayanak oluşturamaz⁸²⁹. Danıştayın önüne gelen bir olayda GVK 70. madde ve md. 94/5-a bendinden hareketle, mükellefe kiraladığı gayrimenkul nedeniyle doğan kira ödemelerinden eksik vergi kesintisi yapıldığı ileri sürülerek tarhiyat yapılmıştır. Ancak tarhiyata dayanak olarak gösterilen olgu, yoklama esnasında gayrimenkul sahibiyle olan görüşme sonucu alınan ifadesidir. Bu durumda Danıştay 4. Dairesi⁸³⁰;

“...yapılan bir yoklamanın tarhiyata dayanak alınabilmesi için, vergilemeye ilişkin her türlü bilginin somut şekilde ortaya konması gerekir. Oysa, olayda sadece, aralarında husumet olduğu dosyadaki belgelerden anlaşılan gayrimenkul sahibinin ifadesine dayanılarak tarhiyat yapılmıştır. Yoklama fişinde yer alan bilgilerin, başka tespit ve somut belgelerle doğrulanmadıkça tarhiyata esas alınması kabul edilemeyeceğinden, bu şekilde yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir” şeklinde karar vermiştir.

Kanunda sayılanlar hariç üçüncü şahıslara imzalatılan veya yalnızca yoklama memurunun imzasını taşıyan yoklama fişlerinin hukuki bir değeri olmayıp⁸³¹ Danıştay içtihadında da bu durum kabul edilmiştir⁸³².

VUK'ta yoklama fişlerine tutanak niteliği atfedilmesi sonucunda, bu belgeler -usulüne uygun düzenlendiği takdirde- vergi incelemeleri ve takdir komisyonlarınca matrah takdiri yapılırken kullanılabilir. Bu da yoklama fişlerinin re'sen, ikmalen ve idarece tarh için esas alınabileceği anlamına gelir⁸³³.

Yoklamanın uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir türü de yaygın ve yoğun vergi denetimidir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi kavram olarak vergi kanunlarında yer almayan ve fakat çoğunlukla vergi idaresi tarafından uygulamada kullanılan bir kavramdır. Yasal bir dayanağı olmayan yaygın ve yoğun vergi denetimi ifadesinin özellikle Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sıklıkla kullanıldığı görülmektedir⁸³⁴. Bununla kast edilen daha çok, VUK'da yoklama başlığı altında düzenlenen yoklama yapabilecek kişilere verilen ilave

⁸²⁹Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 307.

⁸³⁰Danıştay 4. Dairesinin 20.2.2001 tarih ve 2000/3921 Esas ve 2001/347 Karar sayılı kararı.

⁸³¹Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2008, **a.g.k.**, 432.

⁸³²Danıştay 11. Dairesinin 17.2.1999 tarih ve 1997/3205 Esas ve 1999/701 Karar sayılı kararı.

⁸³³Furtun, 2010, **a.g.k.**, 305.

⁸³⁴Somuncu, 2014, **a.g.k.**, s. 142.; Ancak VDK, kanundaki ifadeye uygun olacak şekilde yaptıkları incelemelere ilişkin olarak “vergi incelemesi” ifadesini kullanmaktadır.

yetkililerdir⁸³⁵. Yaygın ve yoğun vergi denetimi, uygulamada gelişmiş bir kavram olup sadece yoklama ile ilgili değil aynı zamanda bunun yanı sıra belge düzeni ve vergi cezalarının uygulanması hususuna ilişkindir⁸³⁶.

Vergi idaresinin yoklamaya ilişkin yetkilerinin genişletilmesinin sebebi, vergi kaybının önlenmesi için daha etkili bir denetimin yapılmasıdır⁸³⁷. Bu şekilde yapılan bir yoklama, vergi idaresinin sadece mükellefe yönelik bilgi toplama faaliyetlerini değil, aynı zamanda kayıt ve belge düzeninin de denetlenmesini kapsayan geniş bir vergi güvenlik önlemine dönüşmüş olur⁸³⁸.

Yaygın ve yoğun denetim türü genellikle hizmet veren restoran, kafe, gece kulübü gibi işletmelerde yapılmaktadır. Bunların günlük hasılatları yılın çeşitli dönemlerinde farklılık gösterdiğinden, farklı zamanlarda yapılan denetim sayesinde mükellefin yıllık cirosu konusunda daha sağlıklı bilgi elde etmek mümkün olur. Bu sayede mükellefler de gerçek geliri beyan etmeye teşvik edilmiş olur çünkü beyan edilen gelir yoklamalarla tespit edilen gelir miktarına göre düşükse mükellefin bunu açıklaması gerekir. Bu denetim türü her ne kadar oldukça etkiliyse de vergi idaresi bazen mükelleflerin ve/veya yetkili elemanlarının direnciyle karşılaşabilmekte bu da mükellef-idare ilişkilerini olumsuz etkileyerek mükellef odaklı vergicilik hedefinden sapmaya yol açmaktadır⁸³⁹.

Yaygın ve yoğun vergi denetimini çok etkili hale getiren ve en tartışılan noktalarından bir tanesi VUK md. 127/1-c’de düzenlenen “kanunî defter ve belgeler dışında vergi kaçırıldığına emare teşkil eden defter ve belgeleri almak” hükmüdür. Bazı mükellefler, tutulması zorunlu defterler ve kullanılması mecburi belgelerin yanında, mükellefiyete ilişkin başka bilgiler de içeren özel defter ve belgeler kullanmaktadır. Örneğin müşteri takibi, kredili satış, sipariş takibi vb. nedenlerle tutulan bu dokümanların tespiti kolaydır ancak özel mahiyettedir ve bu yüzden mükellefler bunları vermek istemeyebilirler. VUK md. 127/1-c’de

⁸³⁵Somuncu, 2014, **a.g.k.**, 134.

⁸³⁶Somuncu, 2014, **a.g.k.**, 168.

⁸³⁷Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 234.

⁸³⁸İ. Söyler (1987). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları, s. 32.

⁸³⁹Somuncu, 2014, **a.g.k.**, 153.

sayılan defterler tutulması zorunlu defterler değildir; zorunlular için zaten VUK md. 253 ve VUK md. 256 dolayısıyla saklama ve ibraz yükümlülüğü mevcuttur⁸⁴⁰.

VUK md. 127/c’de düzenlenen “kanunî defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak” ibaresiyle yoklama yetkililerine aslında bir “el koyma” yetkisi verilmiştir.⁸⁴¹ Ceza Usul Hukuku bağlamında bu işlem bir el koyma işlemi olacaktır ki CMK md. 127 bu yetkiyi aslında hâkime tanımıştır. “El koyma kararını verme yetkisi” başlıklı CMK md. 127’ye göre;

“(1) Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, el koyma işlemini gerçekleştirebilir. (2) Kolluk görevlisinin açık kimliği, el koyma işlemine ilişkin tutanağa geçirilir. (3) Hâkim kararı olmaksızın yapılan el koyma işlemi yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde el koyma kendiliğinden kalkar. (4) Zilyetliğinde bulunan eşya veya diğer malvarlığı değerlerine el konulan kimse, hâkimden her zaman bu konuda bir karar verilmesini isteyebilir.”

Görüldüğü üzere ceza muhakemesinde çok detaylı biçimde düzenlenen el koyma işlemine dair yetki esasen hakimdedir. Hâkim kararı aranmayacak hallerde dahi hâkim onayı zorunlu kılınmıştır. Fakat aynı kurum VUK’da sadece yoklama yetkililerinin takdirine bırakılmıştır⁸⁴². Yapılan işlemin aynı olduğu göz önüne alındığında vergi mükelleflerinin aynı korumadan mahrum bırakılmalarını açıklamak güçtür. VUK md. 127/c’deki düzenlemeye ilaveten CMK md. 127’deki gibi bir düzenleme yapılmadığı takdirde VUK md. 127/c, 1982 Anayasası’nın 20. maddesinde düzenlenen “Özel Hayatın Gizliliği” maddesine aykırı olacak⁸⁴³ ve bu doğrultuda yapılan her işlem bu hakkı ihlal edecektir. Aslında, yoklama da dahil olmak üzere vergi denetimine dair yapılan idari faaliyetlerin hemen tamamı devletin, mükellefin özel yaşam alanına müdahalesidir⁸⁴⁴. Belirtmek gerekir ki VUK md. 127/c’de aslında bir ceza muhakemesi normudur çünkü fiili olarak bu bir el koyma işlemidir. Aynı

⁸⁴⁰Baykara, 2005, **a.g.k.**, 18.

⁸⁴¹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 234.; Baykara, 2005, **a.g.k.**, 20.

⁸⁴²Baykara, 2005, **a.g.k.**, 18.

⁸⁴³Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 234; Baykara, 2005, **a.g.k.**, 18.

⁸⁴⁴Yeniçeri, 2014, **a.g.k.**, 47.

zamanda md. VUK 359/a-1'deki kullanılması suç olan belgelerin alınması ile ilgilidir. Bunun sonucunda vergi incelemesi yapıp belgelerin de vergi suçu raporunun eki olarak VUK md. 367'ye göre savcılığa gönderilmesi gerekir⁸⁴⁵. VUK md. 127/1-c'deki düzenlemenin amacı aslında VUK md. 142-147'de düzenlenen arama kurumu ile aynı olmasına rağmen kanunda farklı düzenlenmiştir⁸⁴⁶. Burada da bir ceza muhakemesi işlemi olduğu için idarenin yetkisine bırakılmaması⁸⁴⁷ ve yapılacak işlemin mükellefin korunması bakımından CMK'daki el koyma kurallarına tabi olması gerekir. Aksi halde, VUK md. 127/1-c her ne kadar kanunla idareye verilen bir yetki olsa da temel haklara ilişkin olduğu ve çerçevesi dahi çizilmediği için, hukuk devleti ilkesinin unsurlarından olan yönetilenlere etkin ve kapsamlı bir güvence sağlamaktan uzak olacak⁸⁴⁸ ve mükellefin savunma hakkı ihlal edilecektir.

Yoklamanın mükellefin evinde yapıldığı hallerde, hâkim kararı aranmadığı için VUK md. 127/1-c, Anayasa md. 21'de düzenlenen konut dokunulmazlığı ilkesine de aykırılık teşkil eder. Kişi evinin bir kısmını iş yeri olarak kullanıyorsa da aynı durum geçerli olacaktır⁸⁴⁹.

VUK md. 127/1-c esas olarak ceza muhakemesindeki “delillerin aranması, bulunması, tespiti” aşamasıdır. Bu yüzden hem idari işlem hem de CMK işlemidir. Ama kanunen çerçevesi çizilmeden idareye yetki verilmesi sonucu delil güvenliği tehlikeye atılmıştır. Bu da adil yargılanma hakkına aykırılık oluşturur⁸⁵⁰. Dolayısıyla savunmanın sınırlanması söz konusu olduğu için aynı zamanda savunma hakkı ihlalidir. Zira, delil güvenliği sağlanmazsa delillerin değiştirilmesi veya kaybolması söz konusu olabilir⁸⁵¹.

VUK md. 127/e'de benzer şekilde düzenlenen “Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak” fiilleri de geçici anlamda bir el koymadır⁸⁵². Bu nedenle VUK md. 127/c için

⁸⁴⁵Baykara, 2005, a.g.k., 20.

⁸⁴⁶Baykara, 2005, a.g.k., 18.

⁸⁴⁷Baykara, 2005, a.g.k., 18.

⁸⁴⁸Baykara, 2005, a.g.k., 21.

⁸⁴⁹Baykara, 2005, a.g.k., 22.

⁸⁵⁰Baykara, 2005, a.g.k., 23.

⁸⁵¹Baykara, 2005, a.g.k., 24.

⁸⁵²Kaneti vd., 2019, a.g.k., 235.

yukarda yapılan açıklamalar bu düzenleme için de geçerlidir. Sayılan sebeplerle, VUK md. 127. maddede değişikliğe gidilmesi hem Anayasaya uygunluk hem de mükellefin savunma hakkı bakımından gereklidir⁸⁵³.

Her ne kadar yoklamanın amacı mükellef ve mükellefiyetle ilgili olay, kayıt ve bulguları araştırıp tespit etmek olsa da, yoklamanın sonucu bununla sınırlı kalmayacaktır. Bu tespitlerle elde edilen bulgular doğrultusunda eğer vergi usul hukuku çerçevesinde değiştirilmesi, düzeltilmesi, yaptırım uygulanması veya sona erdirilmesi gereken durumlar varsa bu halde vergi idaresince yeni işlemler yapılması gerekir. Mükellefiyet kurulması, mükellefiyet kaydının silinmesi, vergi tarhiyatı yapılması, vergi cezası kesilmesi⁸⁵⁴, hatalarda düzeltme, vergi incelemesine gidilmesi, malların alıkonulması ve satılması gibi işlemler buna örnek gösterilebilir⁸⁵⁵. İşte tam da bu sebeple, yani yoklama işlemi sonucunda mükellef aleyhine olumsuz sonuçlar doğuran başka işlemler muhtemel olduğundan yoklama esnasında mükellefin vergi idaresi karşısında savunma hakkını kullanması özellikle önemlidir.

2.2.1.3 Bilgi toplama esnasında mükellefin savunma hakkı

Vergilendirmede beyanın esas olduğu sistemlerde, vergi idaresi tarafından mükellefin beyanının doğruluğunun teyit edilmesi ve bunun için gerekli bilgilerin devamlı surette sağlanması zaruridir⁸⁵⁶. Bunun yanı sıra bilgi toplama vergi incelemeleri için kolaylaştırıcı bir araçtır⁸⁵⁷. Aslında beyanname vermek de bir çeşit bilgi vermedir⁸⁵⁸ ancak idare için beyannamede yer alan bilgilerin doğruluğunu gösterecek başka bilgiler gereklidir. Bilgi toplama sayesinde vergi idaresi vergi denetimini gerçeğe uygun ve sağlıklı yapabilmek gayesiyle, mükellef dışındaki fakat verginin konusuyla ilgili kişilerden de bilgi ve belge

⁸⁵³Somuncu, 2014, **a.g.k.**, 168.

⁸⁵⁴Yoklamaya yetkililer tarafından düzenlenen yoklama fişlerine dayanılarak, mükelleflerin vergi kanunlarını ihlal etmelerinden dolayı haklarında vergi cezaları uygulanabilir. Yoklama tutanağına bağlı olarak uygulanacak ceza, usulsüzlük cezalarıdır.

⁸⁵⁵Yeniçeri, 2014, **a.g.k.**, 96.

⁸⁵⁶Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 319.; Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 253.

⁸⁵⁷C. İ. Bilen (2009a). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I. *Vergi Dünyası*, 330, s. 112.

⁸⁵⁸Bilen, 2009a, **a.g.k.**, 112.

isteyebilir. Vergi denetiminin etkin yapılabilmesi için vergi ilişkisine taraf olan, aracı olan veya aracı olanların yanında vergiye ilişkin olayda yetkili makam olarak görev yapanlardan vergi idaresine doğru ve zamanında bilgi akışı olmalıdır⁸⁵⁹. Bununla birlikte, kural olarak istenen bilgi vergilendirmeye ilgili olmalı ve vergi denetim elemanları tarafından açıkça fark edilmeyecek türde olmalıdır⁸⁶⁰. Bilgi toplamak tüm mükelleflerin saptanması bakımından önemlidir⁸⁶¹. Bu denetim yöntemi, diğer vergi denetim kurumlarının tamamlayıcısı gibidir; esas işlevi budur. Bu müessese sayesinde vergi denetiminin uygulama alanı genişler⁸⁶². Nitekim, VUK'ta bilgi verme ödevi yüklenen kesimin kapsamı epeyce geniştir⁸⁶³. Ancak belirtmek gerekir ki vergi mükellefi ve vergi sorumlusu bilgi verme ödevinin birincil muhatabıdır⁸⁶⁴. Bununla birlikte, idarenin bir kişiden bilgi istemesi, öznel ve yükümlendirici bir idari işlem niteliğindedir⁸⁶⁵.

Madem ki vergi hukukunda bilgi toplama, vergi idaresi için güçlü bir yetkidir ve karşılığında bilgi vermek, mükellef için kanuni bir ödevdir şu hâlde bu geniş yetki karşısında mükellefin nasıl korunabileceğinin incelenmesi gerekir. Burada incelenecek olan bilgi toplama karşısında mükellefin savunma hakkı ise sadece bu çalışmanın konusu olduğu için değil aynı zamanda diğer hakların koruyucusu olduğu için de önemlidir. Bu inceleme yapılırken de üç farklı durum içinde değerlendirmek faydalı olacaktır çünkü talep üzerine bilgi verme, sürekli bilgi verme ve uluslararası bilgi değişiminde bilginin transferi esnasında farklı hukuki durumlar ortaya çıkabilir.

Vergi idaresinin denetleme araçlarından biri olan bilgi toplama, VUK birinci kitap, yedinci kısım dördüncü bölümde 148-152/A maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bilgi toplama talep üzerine olabileceği gibi süreklilik de arz edebilir. VUK bu iki hali 148 ve 149. maddelerde ayrı ayrı düzenlemiştir. “Bilgi verme” başlıklı VUK md. 148’ göre;

⁸⁵⁹Bilen, 2009a, **a.g.k.**, 111.

⁸⁶⁰C. İ. Bilen (2009b). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi II, Vergi Dünyası, 331, s. 176.

⁸⁶¹Bilen, 2009a, **a.g.k.**, 112.

⁸⁶²Bilen, 2009b, **a.g.k.**, 176.

⁸⁶³Furtun, 2010, **a.g.k.**, 310.

⁸⁶⁴Furtun, 2010, **a.g.k.**, 310.

⁸⁶⁵E. Aslan (2011). İdarenin Bilgi Toplama Görevi Artık Mükellefin Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür, *Vergi Dünyası*, 354, s. 5.

“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.

Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı Devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar.”

Bu maddenin ilk fıkrasında belirtildiği üzere bilgi talebi, mükelleflerle işlem yapan diğer kişilere yöneltilebileceği için, bilgi toplama müessesesi ile vergi denetimi mükellefin dışına taşmış gibi olur⁸⁶⁶.

VUK md. 148/1’de öngörüldüğü üzere vergi idaresi bilgi toplama yetkisi kapsamında, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkili kamu idare ve kurumlarından bilgi isteyebilir. Yine bu fıkra da bilgi istemeye yetkili olanlar Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi inceleme elemanları olarak belirtildiğine göre bunlar Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi inceleme elemanları, vergi dairesi müdürü, takdir komisyonları (VUK. Mük. 49 ve 72. md.), tadilat komisyonları (VUK md. 80) ve uzlaşma komisyonları (VUK md. Ek. 1), ortalama kâr hadleri merkez komisyonu (VUK md. 42), zirai kazançlar merkez ve il komisyonları (VUK md. 46 ve 83) ile ilin en büyük mal memurudur⁸⁶⁷.

Kamu idareleri ise kamu hizmeti sunan ve tüzel kişiliğe sahip kamu yönetimi birimleri olup Türk idare yapısında bunlar devlet, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Vergi idaresi bunların hepsinden bilgi isteyebilir⁸⁶⁸. Kamu kurumları ise kamu idarelerine bağlı, tüzel kişiliğe sahip ve kamu hizmeti görmek için kurulan kurumlardır. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da bu kapsamdadır ve vergi idaresinin istediği bilgiyi vermek zorundadır⁸⁶⁹.

VUK md. 148/2’de idarenin sözlü veya yazılı bilgi isteyebileceği öngörülmüştür. Eğer sözlü yapılan bilgi talebi üzerine ilgili tarafından cevap verilmezse bilgi yazılı olarak istenip

⁸⁶⁶Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 319.; Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 253.

⁸⁶⁷Aslan, 2011, **a.g.k.**, 7.; Bilen, 2009a, **a.g.k.**, 124; Furtun, 2010, **a.g.k.**, 311.

⁸⁶⁸Furtun, 2010, **a.g.k.**, 310.

⁸⁶⁹Furtun, 2010, **a.g.k.**, 310.

bunun için ilgiliye süre verilir. Bilgi toplamada, bilgiler vergiyi doğuran olayla ilgili yazılı kaynaklardan elde edilir veya sözlü olarak sağlanır ama nihayetinde yazılı belge haline getirilir⁸⁷⁰.

“Devamlı Bilgi Verme” başlıklı VUK md. 149’da sayılan bilgi vermeye yükümlü olanların “kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecbur” oldukları öngörülmüştür Bu maddeye göre devamlı bilgi vermeye yükümlü olanlar; genel ve özel bütçeli idarelerle yerel yönetimlerin bünyesinde yer alan saymanlıklar, tapu sicil müdürlükleri, noterler, gümrük idaresi, veteriner daireleri, ticaret borsaları, menkul kıymet ve kambiyo borsalarıdır⁸⁷¹. VUK md. 149’a göre devamlı bilgi isteyebilecekler ise Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi daireleridir çünkü bu yetki sadece onlara tanınmıştır. Ayrıca bu bilgi sözlü istenemez, yazı ile tebliğ edilmesi gerekir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, VUK 148 ve 149. maddeler vergi idaresinin bilgi toplama yetkisini ve bu yetki karşısında ilgililerin bilgi verme yükümlülüğünü genel olarak düzenleyen hükümlerdir. Bu hükümler ile vergi idaresine mükellef hakkında bir bilgiye ihtiyacı olduğu takdirde, mükellefin kendisinden, mükellefle işlem yapan üçüncü kişilerden ve kamu kurum ve kuruluşlarından bilgi isteme yetkisi tanınmıştır⁸⁷². Örneğin bir inşaat firmasının gerçek kazancı araştırılırken, o firmadan daire satın alınan kişilerden daire fiyatı sorulup öğrenilebilir. Bu şekilde öğrenilen üçüncü kişilerin verdiği bilgiler VUK md. 3/b kapsamında delil niteliği taşıyacaktır⁸⁷³.

Bilgi toplama ile ilgili ölüm ve intikaller için veraset ve intikal vergisine hizmet edecek şekilde VUK md. 150’de ayrı bir düzenleme yapılmıştır. ‘Ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme’ başlıklı maddeye göre;

“Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vakaları ile intikalleri ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;
2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebaasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye’deki ikametgahlarını Maliye Bakanlığı’na bildirirler);

⁸⁷⁰Bilen, 2009a, a.g.k., 116.

⁸⁷¹Bilen, 2009a, a.g.k., 124.

⁸⁷²Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, a.g.k., 102.

⁸⁷³Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, a.g.k., 103.

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);
4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler).”

Bu madde sonucunda ölüm ve intikaller ile ilgili olarak düzenli bilgi vermekle yükümlü olanlar, sulh hukuk mahkemesi yargıçları, icra, nüfus, tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsoloslukları, mahalle muhtarları, bankalar, şirketler, emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişilerdir.

Bunun yanı sıra VUK mükellefin ödevlerini düzenleyen diğer kısımlarında da benzer yükümlülükler öngörülmüştür. Örneğin, VUK “Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti” başlıklı 256. maddesine göre;

“Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar”.

Dolayısıyla VUK, vergiye ilişkin düzenlenmesi gereken her türlü bilgi ve belgenin ibrazı yükümlülüğünü de öngörmüştür.

Aslında, bilgi toplama talebi neticesinde mükellefin ve üçüncü kişilerin bilgi verme yükümlülüğü, mükellefin ödevleri olarak kanunda sayılan (VUK 153-170. maddeler arası) hallerden biraz farklıdır. Bilgi toplama idare için hem bir yetki hem de görevdir⁸⁷⁴. Bununla birlikte bilgi toplama hem geniş kapsamlı hem de arızı olabilir. Bilgi toplama kapsamında, mükelleflerle mükelleflerin doğrudan muamelede bulunduğu kişilerin tanıklıkları istenebilir⁸⁷⁵. Dolayısıyla, bilgi istenecek kişiler sadece mükellefler olmayıp, mükellefle ticari veya ekonomik ilişkisi olan diğer kişiler olabilir⁸⁷⁶. Öğretide, bilgi toplama esnasında mükellefle görüşme ve toplu veya bireysel anketler gibi bilgi toplama yöntemlerinin kullanılabileceği ifade edilmiştir⁸⁷⁷. Ancak kanaatimizce bu bilgilerin hukuka uygun olarak

⁸⁷⁴Aslan, 2011, a.g.k., 7.

⁸⁷⁵Aslan, 2011, a.g.k., 5.

⁸⁷⁶Aslan, 2011, a.g.k., 5

⁸⁷⁷Bilen, 2009a, a.g.k., 116.

kullanılabilmesi için öncesinde mükellefin bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin anlam ifade edebilmesi için uygulanan yöntemlerin de bilimsel olması gerekir. Aksi halde doğru olmayan ve istenmeyen sonuçlar ortaya çıkabilir⁸⁷⁸.

Bilgi toplamada başvurulabilecek bir diğer yöntem ise meslek kuruluşlarından bilgi istenmesidir. Bunun yanı sıra ticaret sicil kayıtları, tapu sicil kayıtları, TCMB kayıtları, YMM tasdik raporları, mükelleflerin vergi dairesindeki dosyası, uluslararası vergi anlaşmaları çerçevesinde yapılan bilgi değişimleri, bilgi toplama araçlarıdır⁸⁷⁹. Ayrıca, kitle iletişim araçları da bilgi toplamada kullanılabilir⁸⁸⁰.

Bunların yanı sıra VUK mükerrer md. 257/4'te 2017 yılında yapılan değişiklikle birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı;

“Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya ya da belirlemeye, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye” yetkili kılınmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı sayılan kanun maddelerine istinaden bilgi toplamaya ilişkin pek çok düzenleyici genel tebliğ yayınlamıştır. Bakanlık çıkardığı bu tebliğlerle, bazı mükelleflerle ilgisi olan gerçek ve tüzel kişilere devamlı bilgi verme mecburiyeti yüklemiştir.

⁸⁷⁸Bu yöntemlerin bilimsel ve hukuki bir biçimde kullanılmaması halinde ortaya çıkacak olumsuz sonuçların yanında, mükellefler ve idare bakımından büyük bir emek ve zaman israfı oluşacaktır.

⁸⁷⁹Bilen, 2009a, **a.g.k.**, 116, 117,118.

⁸⁸⁰Bilen, 2009a, **a.g.k.**, 124.

Bir diğerk deyişle bu tebliğlerin aslında vergi kaybında önleyici bir görev üstlenmesi hedeflenmiştir⁸⁸¹. Bilgi toplamada amaç vergi ödevine ilişkin yükümlölüklerin ifa edilip edilmediğinin idare tarafından kontrol edilmesi ve bu sayede vergi alacağının güvence altına alınmasıdır.

VUK 148 ve 149. maddeler uyarınca yayınlanan genel tebliğlerden ilki eczanelere bilgi verme yükümlölüğü öngören 192 sıra no’lu VUK GT’dir. Bu tebliğeg göre;

“Eczaneler, ilaç satışıları sırasında özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya buralarda çalışan hekimler tarafından düzenlenecek reçetelerin bir örneğini kendilerinde alıkoyarak saklayacaklar ve bu bilgileri Maliye Bakanlığı ile paylaşacaklardır. Bilgi formlarında yer alan bilgilerin eksik, yanlış veya yanıltıcı olmasından doğrudan eczane yetkilileri sorumlu olacaktır”.

Yine 193 sıra no’lu VUK GT ile Tapu Sicil Müdürlükleri için tapu siciline kayıtlı gayrimenkullerin satışıları ile ilgili olan bilgilerin düzenli olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmesi yükümlölüğü düzenlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının tebliğler aracılığı ile bilgi verme yükümlölüğü yüklediğı diğerk kurumlar ise Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan dağıtım lisansı alan elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketleri ile organize sanayi bölgesi (OSB) tüzel kişilikleridir. 420 seri no’lu GT’ye göre “kayıt dışı ekonomiyle mücadelede başarı sağlanabilmesi Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan dağıtım lisansı alan elektrik ve doğalgaz dağıtım şirketlerinden ve organize sanayi bölgesi (OSB) tüzel kişiliklerinden; elektrik ve doğalgaz abone bilgileri ile tüketim bilgilerinin her ay düzenli olarak Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerekmektedir.”

VUK 396 sıra no’lu VUK GT ile düzenlenen bir diğerk bilgi verme yükümlölüğü ise “bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını ‘Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)’ ile; mal ve hizmet satışıları ise ‘Mal ve Hizmet Satışılarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)’ ile bildirmeleri yükümlölüğüdür. Yükümlölük kapsamındaki mükelleflerin mal ve/veya hizmet alış/satışıları aylik dönemler itibariyle bildirilmesi gerekmektedir.” Bu tebliğde, belirlenen bilgilerin temini usulü detaylı şekilde öngörölmüştür. Buradaki amaç genel olarak KDV uygulamalarında mükellefler arasındaki zinciri takip edebilmektir. Ba-Bs formlarının

⁸⁸¹ Aslan, 2011, a.g.k., 10.

verilmesine ilişkin yapılan diğer güncel tebliğlerde⁸⁸² ise tutarlar ve süreler güncellenmekle birlikte özellikle 2005 yılından itibaren “gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükelleflerin, Ba ve Bs bildirim formlarını da elektronik ortamda vermek zorunda oldukları” öngörülmüştür. Bununla birlikte, VUK 396 sıra no’lu VUK GT’ye 25.1.2021 tarihinde eklenen madde 1.1.8 düzenlemesinde yer alan “Vergi Usul Kanunu kapsamında elektronik belge olarak düzenlenen belgeler, 2021 yılının Temmuz ayına ilişkin dönemden itibaren Form Ba ve Form Bs bildirimlerine dâhil edilmeyecektir” ibaresiyle birlikte bu yükümlülükte önemli bir değişiklik yapılmış ve e-belgeler bu kapsam dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla sadece fiziki ortamında düzenlenen belgeler bildirimde dahil edilecektir.

Her ne kadar sürekli bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin savunma hakkını önemli ölçüde kısıtlayan bir durum olmasa da Ba-Bs formlarıyla ilgili uygulamaya burada değinmek gerekir. Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici genel tebliğleri ile “belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını ‘Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)’ ile; mal ve hizmet satışlarını ise ‘Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)’ ile bildirme yükümlülüğü” düzenlenmiştir. Bu düzenleme bilanço esasına göre defter tutan mükellefleri kapsadığı için çok geniş bir kesime devamlı olarak bilgi verme yükümlülüğü yüklenmiştir. Ba-Bs formlarının bildirimini genel tebliğlerle bir mükellef ödevine dönüştürülmüş durumdadır⁸⁸³ ve 396 no.lu VUK GT madde 4.17’ye göre bunları vermeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu formların bildirimini alım-satım olmasa dahi mecburidir. Bu da mükellef için ilave bir yükümlülük demektir⁸⁸⁴. Bu uygulama dolayısıyla öğretilde, ‘Ba-Bs bildirim formu verme mecburiyetinin kanunla konulması gerektiği çünkü kanunun öngörmediği bir bilgi verme yükümlülüğünü idarenin genel tebliğ ile getirilmesinin verginin yasallığı ilkesine aykırı olacağı’ ileri sürülmüştür⁸⁸⁵. Kanaatimizce bu fikre katılmak mümkün değildir çünkü VUK 148 ve 149. madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bu yetki verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise bu yetkiyi kullanırken kanun çerçevesinde

⁸⁸²Hazine ve Maliye Bakanlığı 362 ve 381 sıra no’lu VUK Genel Tebliğleri.

⁸⁸³Aslan, 2011, **a.g.k.**, 12.

⁸⁸⁴Aslan, 2011, **a.g.k.**, 15.

⁸⁸⁵Aslan, 2011, **a.g.k.**, 15.

davranmıştır. Ancak idare eliyle mükellefe yüklenen bu ilave bildirim yükünün işlevselliği, mükellef hakları ve gönüllü uyumu teşvik konusundaki yeri elbette tartışmaya açıktır. Bununla birlikte düzenleme savunma hakkı bakımından hukuka aykırılık teşkil etmemektedir.

Bilgi verme yükümlülüğü ile ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı ilginç düzenlemelerden biri “Hazır Beyan Sisteminin” öngörüldüğü 470 Sıra no’lu VUK Genel Tebliğidir. Ancak bu sistemi ve savunma hakkı bakımından önemini değerlendirmeye geçmeden önce bilgi toplamanın vergi idaresinin istihbaratı bakımından önemini açıklamak gerekir.

Hukuki bir kurum olarak bilgi toplama, vergi idaresi için bir istihbarat aracıdır⁸⁸⁶. Burada amaçlanan, toplanan bilgilerin vergi istihbarat arşivine gönderilip orada işlenerek vergi incelemelerinde kullanılabilmesidir. Bilgi toplama yoluyla elde edilen bilgiler mali istihbarat arşivinde saklanır ve kullanılır⁸⁸⁷. Bu husus VUK 152. maddede düzenlenmiştir. Buna göre, “150nci maddedekiler hariç olmak üzere bu bölümde yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığınca tespit olunur”⁸⁸⁸. Vergi istihbarat arşivi veri bankası olarak da ifade edilir. Bunun varlık sebebi, kayıp ve kaçığa sebep olan mükelleflerin kolaylıkla belirlenmesi, vergi denetimindeki etkinliğin artırılmasıdır⁸⁸⁹.

Bilgi toplama sonucunda elde edilen her türlü bilginin toplandığı ve işlendiği yer GİB’in istihbarat arşivi olarak nitelendirilebilecek GİB Veri Ambarıdır (VERİA). GİB bu veri ambarı projesini, “Başkanlığımız tarafından iç ve dış kaynaklardan alınan veriler diğer kamu kuruluşları ve özel sektör kuruluşlarından sağlanan verilerin işlenmesi suretiyle kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesine yönelik bir sistem kurulması ve bunların kendi içlerinde çapraz kontrollerinin yapılması amacıyla VERİA Projesi hayata

⁸⁸⁶A. Ömercioğlu (2016). Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (4), s. 2301.

⁸⁸⁷Ö. Uluatam ve Y. Methibay (1999). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık, s. 207

⁸⁸⁸Bunun yanı sıra 21.7. 1951 Tarihli Resmî Gazetede Maliye Bakanlığı tarafından Mali İstihbarat Yönetmeliği yayınlanmıştır ancak yönetmelik mülga olmakla birlikte yerine güncel bir yönetmelik yayınlanmamıştır.

⁸⁸⁹Bilen, 2009b, **a.g.k.**, 169.

geçirilmiştir.”⁸⁹⁰ şeklinde ifade etmiştir. Bu proje esas olarak kayıp ve kaçağa sebep olan mükelleflerin kolaylıkla belirlenmesi ile vergi denetimindeki etkinliğin artırılması amacıyla hayata geçirilmiştir⁸⁹¹. Ancak idarenin işlerini bu denli kolaylaştıran ve tabiri caizse elini güçlendiren bu sistemde, mükellefin haklarının ve özellikle savunma hakkının korunması bakımından verilerin kullanılmasına ilişkin yasal bir çerçeveye ihtiyaç vardır. Danıştay da bu fikri destekleyecek şekilde karar vermiş ve bir kararında⁸⁹² “istihbarat arşivinden alınan bilgiler doğrultusunda tarhiyat yapabilmek için bilgilerin doğruluğu bir incelemeyle teyit edilmeli ve tutanak tutulmalı” şeklinde ifade etmiştir. Nitekim vergi idaresi tarafından toplanan ve işlenen verilerin bir kısmı kişisel veri niteliğindedir.

Daha önce de belirtildiği üzere VUK md. 256’da defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti getirilmiştir. Dolayısıyla talep edildiği takdirde bilgi, belge ve kayıtların verilmesi mükellef açısından kanunen düzenlenmiş bir ödevdir. Ancak bunun yanı sıra bilgi toplama müessesinin kapsamının da hayli geniş olması mükellefi idare karşısında zayıf konuma düşürür çünkü bu alanda mükellefin itiraz hakkı sınırlıdır. Mükellefin özel hayatın gizliliğinin korunması bakımından VUK md. 5’te vergi mahremiyetini ihlal suçu düzenlenmiştir ancak bu kişisel bilgilerin ifşasının engellenmesine yönelik olup, bilgilerin işlenmesi ve kullanılmasıyla ilgili bir düzenleme içermemektedir. Oysa, kişisel veri 6698 sayılı Kişisel Verilen Korunması Kanunu (KVKK) md. 3/d’de “kimliği belirli veya belirlenebilir gerçek kişiye ilişkin her türlü bilgi”; kişisel verilerin işlenmesi ise KVKK md. 3/e’de “Kişisel verilerin tamamen veya kısmen otomatik olan ya da herhangi bir veri kayıt sisteminin parçası olmak kaydıyla otomatik olmayan yollarla elde edilmesi, kaydedilmesi, depolanması, muhafaza edilmesi, değiştirilmesi, yeniden düzenlenmesi, açıklanması, aktarılması, devralınması, elde edilebilir hâle getirilmesi, sınıflandırılması ya da kullanılmasının engellenmesi gibi veriler üzerinde gerçekleştirilen her türlü işlemi” olarak tanımlanmıştır. Bunun yanı sıra AYM, güvenlik soruşturması ve arşiv araştırmasıyla elde

⁸⁹⁰https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf (http-29) (Erişim tarihi: 31.3.2020)

⁸⁹¹Bilen, 2009b, **a.g.k.**, 169.

⁸⁹²Danıştay 4. Dairesinin 12.12.1979 tarih ve 1979/87 Esas ve 1979/3402 Karar sayılı Kararı.

edilen verileri kişisel veri niteliğinde kabul etmiştir⁸⁹³. Dolayısıyla VERİA'daki bilgiler kişisel veri niteliğindedir.

Altını çizmek gerekir ki kişisel verileri anayasal güvence altına alan Anayasa md. 20/3, “Herkes, kendisiyle ilgili kişisel verilerin korunmasını isteme hakkına sahiptir. Bu hak; kişinin kendisiyle ilgili kişisel veriler hakkında bilgilendirilme, bu verilere erişme, bunların düzeltilmesini veya silinmesini talep etme ve amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını öğrenmeyi de kapsar. Kişisel veriler, ancak kanunda öngörülen hallerde veya kişinin açık rızasıyla işlenebilir. Kişisel verilerin korunmasına ilişkin esas ve usuller kanunla düzenlenir.” hükmünü içerir. Bu hüküm doğrultusunda VUK ilgili hükümlerinde mükellefe ilişkin bilgilerin toplanması ve işlenmesi hususu düzenlenmiş olup, kanunilik şartını yerine getirilmiştir. Ancak bu yasal düzenlemelerin aynı zamanda çerçevesi çizilmiş, açık, anlaşılabilir ve kişilerin Anayasa hükmünde düzenlenen haklarını kullanabilmesi için elverişli olması gerekir⁸⁹⁴. AİHM de içtihadında⁸⁹⁵ “iç hukukta kişisel verilerin hatalı veya kötüye kullanılma ihtimaline karşı etkili koruma ve yeterli güvence sağlanması gerekliliğini” ortaya koymuştur.

Bununla birlikte AİHM Rotaru vs. Romanya kararında⁸⁹⁶, “kamu bilgilerinin makamlarca sistematik bir şekilde toplanması ve saklanması halinde özel hayat kapsamına girebileceğini, iç hukukta toplanan ve saklanan bilgilerin ne kadar süreyle tutulabileceğine dair sınırlar olması gerektiğine, hakkında verileri toplanan ve saklanan kişinin buna karşı bir itiraz imkânı veya bunun aksini ispat imkânı olması gerektiğini” belirtmiştir. Bu ölçütler karşısında, Türk vergi hukukunda mükellefler hakkında toplanan, saklanan ve işlenen kişisel verilerin güvenliğine ilişkin mevzuatta bir boşluk olduğunu kabul etmek gerekir. Benzer şekilde 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu’nun Ticari Sır başlıklı 23. maddesine göre “Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile, kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun

⁸⁹³AYM 20.5.2021 tarih ve 2018/34124 Başvuru numaralı Sebiha Kaya kararı.

⁸⁹⁴T. D. Köksal (2021). Bilgi Toplamaya Yönelik İstihbari Kolluk Faaliyetine İnsan Hakları Perspektifinden Bakış. *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021 (2), s. 1758.

⁸⁹⁵AİHM’nin 4.12.2008 tarihli S. Ve Marper vs. Birleşik Krallık kararı.

⁸⁹⁶AİHM’nin 4.5.2000 tarihli Rotaru vs. Romanya kararı.

kapsamı dışındadır.”⁸⁹⁷ Bu maddeden yola çıkarak, mükellef vergi idaresi nezdinde kendisi hakkında yapılan işlemler veya edinilmiş bilgiler ile ilgili bilgi talep ederse idare tarafından buna olumlu yanıt verilmeyebilir. Dolayısıyla bilgi toplamaya ilişkin olarak idare ve mükellef arasında menfaatlerin çatışması söz konusudur. Bu bakımdan mükellefin haklarını da gözeterek şekilde bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır. Her ne kadar KVKK md. 28 fıkra 2/ç’de “Kişisel veri işlemenin bütçe, vergi ve mali konulara ilişkin olarak Devletin ekonomik ve mali çıkarlarının korunması için gerekli olması” halinde bu kanun hükümlerinin uygulanmayacağı düzenlenerek vergiye ilişkin konular kanunda istisna edilmiş olsa da gerek AYM gerekse AİHM içtihatları göz önünde bulundurularak bu kanun hükmünün mükellefin özel hayatın gizliliği ve savunma hakkını ihlal ettiği ileri sürülebilecektir.

Ancak bunların korunmasına dair mevzuatta ayrıca bir hüküm bulunmadığı için, savunma hakkını kullanabilmek için anayasal haklardan yola çıkmak gerekir.

VERİA ve mükellefin kişisel verileri ile ilgili Hazine ve Maliye Bakanlığının yayınladığı ilginç düzenlemelerden biri “Hazır Beyan Sisteminin” öngörüldüğü 470 Sıra No’lu VUK Genel Tebliğidir. Aslında ilk olarak sistem 2012 yılında yayınlanan 414 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile sadece gayrimenkul sermaye iratları için öngörülmüş olsa da 2016 yılında 470 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile uygulamanın kapsamı genişletilmiş ve “gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veya tamamından ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulması esasına dayanan Hazır Beyan Sistemi” yürürlüğe girmiştir.

Hazır Beyan Sistemi bu çalışmanın konusu olan savunma hakkı bakımından da özellik arz ettiği için biraz daha detaylı incelemekte fayda vardır. 414 sıra no’lu GT’nin 1. maddesinde amaç;

“Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi ile gelişen bilgi işlem teknolojilerinden yararlanarak, vergi beyannamelerinin kolay, hızlı, ekonomik ve güvenilir bir şekilde idareye intikalini sağlamak, vergi beyannamelerinin doldurulması sırasındaki hataları asgariye indirerek mükellef mağduriyetini önlemek ve vergiye gönüllü uyumu artırmak, ayrıca vergi dairesinin, mükellefiyet kaydı, beyanname kabul,

⁸⁹⁷ https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Data_TUR.pdf (Erişim tarihi: 28.5.2022) (http- 30)

tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerini azaltmak suretiyle iş ve işlemlerini kolaylaştırmak ve verimliliği artırmak” olarak ifade edilmiştir.

Dolayısıyla ilk bakışta bu ifadede Hazine ve Maliye Bakanlığının hazine kadar mükellefi de korumayı amaçladığı anlaşılabılır. Ancak 470 sıra no’lu GT’nin 2. maddesinde;

“Hazır Beyan Sistemi ile vergi beyannamelerinin hızlı, kolay, ekonomik, güvenilir ve doğru bir şekilde hazırlanarak verilebilmesi ve böylece vergiye uyum maliyetlerinin azaltılması sağlanarak gönüllü uyum seviyesinin artırılması ile vergi dairelerinde yapılan iş ve işlemlerin basitleştirilerek verimliliğin sağlanması amaçlanmaktadır” ifadesi yer alır.

Şu hâlde her ne kadar 414 sayılı GT’nin bu sistemi kurarken mükellef ve idare arasında bir denge gözetme amacıyla olduğu söylenebilirse de 470 sayılı GT idarenin menfaatlerini öncelikli olarak gözetmiştir. 470 sayılı GT md. 5/2’ye göre;

“Hazır Beyan Sistemi, beyanname vermek zorunda olan mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin türüne göre Başkanlık tarafından, veri ambarında bulunan bilgiler ile diğer kurum ve kuruluşlardan temin edilen bilgiler kullanılmak suretiyle, beyannamenin kısmen veya tamamen önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulması esasına dayanmaktadır.”

İlk bakışta bu sistemin gerek mükellef gerekse idare bakımından çok pratik olduğu, mükellefin bu sayede bir uzmana ihtiyaç duymadan kendi başına beyanname hazırlayabileceği, beyanname sürecinde yapılacak hataların azalacağı vb. ileri sürülebilir. Gerçekten de sistem tüm bunlara izin verebilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus mükelleflerin haklarına ilişkin biraz daha derindeki hukuki sorunsaldır. Bu sistemde devlet mükellefin bir beyanname vermek için ihtiyaç duyacağı tüm bilgileri (hatta belki fazlasını) toplamakta, işlemekte ve ardından bunu mükellefe bildirmektedir. Her ne kadar bu sistemde mükellef önüne gelen bilgileri kabul etmeme veya düzeltme şansına sahip olsa da bu uygulamanın getirdiği fiili ve zorunlu bir sonuçtur⁸⁹⁸. Şu hâlde mükellefin bazı değişiklikler dışında bunu kabul etmeme veya buna itiraz etme ihtimali bulunmamaktadır. Hatta, 470 sayılı GT “Sorumluluk” başlıklı 7. maddesinde;

“Başkanlıkça veri ambarında yer alan bilgiler, diğer kurum ve kuruluşlardan elde edilen bilgiler ile diğer bilgiler kullanılarak hazırlanan ve İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla elektronik ortamda mükelleflerin onayına sunulan beyannameler, mükellefler tarafından kontrol edilecek; eksiklik, hata veya yanlışlıkların bulunması

⁸⁹⁸Eğer mükellefe bu imkân da tanınmasaydı o zaman uygulamanın adı vergi beyanı olmazdı, mükellefe dayatılan bir meblağ olurdu ki bu da hukuk devletiyle bağdaşmazdı.

halinde bu bilgiler mükelleflerce düzeltilerek onaylanacaktır. Bu kapsamda Başkanlık tarafından hazırlanan ve mükelleflerce elektronik ortamda onaylanan beyannamelerin içeriğinin doğruluğundan mükellefler sorumlu olacaktır” demek suretiyle hazır beyan sisteminin tüm sorumluluğunu da mükellefe yüklemiştir.

Hazır Beyan Sistemi her ne kadar bir taraftan mükellef için bir kolaylık olsa da diğer taraftan mükellef için özel hayatın gizliliği hakkını ihlal edebilecek bir tehdit oluşturmaktadır⁸⁹⁹. Zira mükellef henüz bir vergi incelemesine veya yoklamaya dahi tabi tutulmadan ona ait tüm bilgiler devlet tarafından toplanıp, işlenip, analiz edilerek sisteme yansıtılmaktadır. Hatta bu husus 61 no’lu VUK Sirkülerinde “Ayrıca Başkanlığımızca yapılacak bilgi paylaşımı sonucunda, diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca mükelleflerden talep edilen bilgi ve belgelerin analizleri yapılmak suretiyle mükelleflerden mükerrer bilgi ve belge istenmemesi yönünde çalışmalar yapılabilecektir” şeklinde teyit edilmiştir. Burada idarece, mükellef lehine bir durum olduğu algısı yaratılmaya çalışılsa da aksine vergi denetimleri aşamasında savunma hakkı olan mükellefin, bu sistemde hakkını kullanması mümkün değildir⁹⁰⁰. Bu sistem uygulandığı sürece mükellefin kendisine ait bilgileri verip vermemek veya sadece vergi ödevine ilişkin gerekli bilgileri vermek konusunda bir seçim hakkı yoktur.

VUK md. 148 ve VUK md. 256 hükümleri uyarınca mükellefin kanunen öngörülen bilgi ve belge verme mecburiyetine dair şüphe yoktur. Ancak mükellef bu ödevi yerine getirirken hem belirlilik ilkesi esnasında ibraz edeceği bilgi ve belgeden önceden haberdardır hem de yalnızca vergi ödeviyle sınırlı bilgi ve belgeleri sunma seçeneği vardır. Buna karşılık hazır beyan sisteminin çalışma esasında, sistemin bilgi toplamayı kolaylaştırması ile birlikte mükellefe ait fakat doğrudan vergi ödevine ilişkin olmayan pek çok bilginin toplanması ve bu bakımdan mükellefin özel hayatın gizliliğinin ve savunma hakkının ihlal edilmesi ihtimal dahilindedir.

⁸⁹⁹Hazır Beyan Sisteminin mükellef için bir gözdağı olduğu yönünde bkz: <https://www.sozcu.com.tr/2019/yazarlar/nedim-turkmen/maliye-hazirladi-mukelleflere-onaylamak-kaldi-3948426/> (Erişim tarihi: 19.5.2020) (http- 31)

⁹⁰⁰Diğer yandan bu sistem, ceza hukukunda adli kolluğun soruşturma aşamasında bazı delilleri şüphelinin önüne koyup onu itirafa zorlamasına benzetilebilir. Birinde bir suç ve dolayısıyla ceza usulü; diğerinde bir yükümlülük ve dolayısıyla vergi usulü söz konusu olduğundan elbette bu benzetme biraz abartılı olabilir. Ama yanlış veya eksik beyanın veya beyanname vermemenin sonuçları düşünüldüğünde ve sonucunda bir yaptırım olduğu dikkate alındığında genel kapsamda vergi idaresi tarafından yapılan da aslında budur.

Mükellefin verilerine idarece ulaşılması ve bunların işlenmesi ile ilgili savunma hakkı bakımından önem arz eden bir diğer düzenleme ise GİB tarafından yayınlanan 509 sıra no'lu VUK GT'de yer almıştır. GİB'in e-dönüşüm projesi kapsamında esas ve usuller bu GT'de düzenlenirken, e-belgelerin düzeltilmesi ve saklanmasıyla ilgili olarak GİB'in kendi sistemi dışında özel entegratörlerin de yetkilendirilebileceği öngörülmüştür. İlk bakışta vergi idaresi dışında bağımsız bir kurum tarafından bu faaliyetin yapılması mükellefin lehine gibi görünse de 509 no'lu GT md. V.1.2'de;

“Başkanlıktan izin alan özel entegratörler, hizmet verdikleri mükelleflere ait vakıf oldukları ticari sır niteliğindeki bilgileri, e-Belge uygulamaları kapsamında e-Belge ve raporların oluşturulması, imzalanması, gönderilmesi, alınması amacı dışında kullanamaz ve işleme taraf olanların yazılı izni olmaksızın Başkanlık haricinde üçüncü kişilerle paylaşamazlar.” hükmü yer alır.

Bu hükmün mefhumu muhalifinden, vergi idaresinin mükellefin izni ve dahi bilgisi olmadan defter ve belgelerine ulaşabileceği sonucuna varılabilir⁹⁰¹. Ancak bu yoruma gerek kalmaksızın ilgili maddenin devamında “Özel entegratörlerin kendilerine başvuran mükellefler ile ilgili istenen bilgileri ebelge.gib.gov.tr adresinde yayımlanan kılavuzlarda yer alan açıklamalara uygun olarak Başkanlığa elektronik ortamda bildirmek mecburiyetinde” olduğu ifade edilmiştir. Bu düzenlemeler vergi kaybının önlenmesi ve vergi denetiminin kolaylıkla yapılabilmesi bakımından idarenin lehine olsa da mükellefin süreçten haberdar olmaması, olsa dahi müdahale edememesi bakımından savunma hakkını sınırlayan hükümlerdir. Bu bakımdan kanaatimizce e-dönüşüm sürecinde idarenin imkanları kadar mükellefin haklarını da göz önünde bulunduran düzenlemeler yapılması hem hukuk devleti ilkesine uygun bir yaklaşım olacak hem de vergiye gönüllü uyumu arttıracaktır.

VUK md. 151/1'de ise kendilerinden bilgi istenen kişilerin istisnalar dışında bilgi vermekten kaçınamayacağı hususu öngörülerek vergi idaresine ihtiyacı olan bilgiye ulaşabilmesi için bir nevi güvence verilmiştir. Buna istinaden, idare mükellefe dair araştırma yaparken gerekli gördüğü her türlü bilgiyi isteyebilir. Ancak burada istenecek bilgilerin niteliğine ya da gerekliliğine dair bir kriter belirtilmemiştir, dolayısıyla mükellef bu bilgilerin

⁹⁰¹<http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi/muhsin-atci/e-fatura-duzenlerken-maliye-de-bizi-gorecek-mi-son-yayimlanan-tebliglerde-dikkat-cekten-hususlar/194> (Erişim tarihi: 28. 5.2022) (http- 32)

hangi sebeple istendiğine ya da gerekliliğine dair bir sorgulama yapamayacaktır⁹⁰². Bu amaç doğrultusunda mükellefin malvarlığına dair bilgilere ulaşılabilir. Bunlar da her ne kadar kişisel veriler olsa da kanun burada kamusal menfaati kişisel menfaate üstün tutmuştur⁹⁰³. Ancak yine de burada orantılılık ilkesinin korunması ve mükellefin savunma hakkının dengelenmesi gerekir.

Bilgi toplama müessesesi düzenlenirken, VUK'ta bazı kişi ve kurumlara çeşitli sebeplerle bilgi vermekten kaçınma imkânı tanınmıştır. VUK 151. maddesine göre;

“Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzelkişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemezler. Ancak:

1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;
2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.
3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.
4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.”

Bu maddede sayılan haller dışında bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenler için VUK mükerrer madde 355. maddede özel usulsüzlük cezası öngörülmüştür. VUK md. 151'de sayılan bilgi vermekten çekinebilecek kişi, kurum ve konulara bakıldığında bu sayılanların daha çok mükellefin özel yaşamında sır olabilecek ve korunmasında fayda olan mevzular olduğu görülür. Eğer istenen bilgi sır niteliğinde değilse yine verilmek zorundadır⁹⁰⁴ ancak kanaatimizce bir bilginin sır niteliğini taşıyıp taşımadığını değerlendirecek olan yargıdır. VUK 151. maddenin yanı sıra VUK md. 148/son fıkrasında yine bilgi vermekten çekinmeye dair bir istisna tanınmıştır. Buna göre “Memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi

⁹⁰²Ömercioğlu, 2016, **a.g.k.**, 2301.

⁹⁰³Ömercioğlu, 2016, **a.g.k.**, 2301.

⁹⁰⁴Bilen, 2009a, **a.g.k.**, 128.

olamazlar”. Yani bu imtiyaza sahip kişiler kendilerinden vergi idaresince talep edilse dahi bilgi vermek zorunda değillerdir.

Bilgi toplama hakkında şimdiye kadar yapılan açıklamalar onun hukuki niteliği ve mevzuattaki yeri ile ilgilidir. Bunlara ilave olarak bilgi toplamanın sınıflandırılmasına değinmek faydalı olacaktır. Bilgi toplamanın öğretilde genel kabul gördüğü üzere üç bölümlü bir sınıflandırması mevcuttur. Buna göre bilgi toplama, talep üzerine, sürekli (düzenli) olarak ve uluslararası anlaşmalar gereği bilgi değişimi olmak üzere üç başlıkta incelenir⁹⁰⁵.

Vergi idaresi somut olaylara özgü olarak farklı zamanlarda bilgi isteyebileceği gibi belirli şartlarda devamlı olarak da bilgi isteyebilir. Talep üzerine bilgi vermede idare, somut olaylara özgü olarak mükelleflerden veya üçüncü kişilerden farklı zamanlarda münferit olarak bilgi talep edebilir. Üçüncü kişilerden istenecek bilgiler o kişiler için sürekli olarak bilgi verme yükümlülüğü doğurmaz⁹⁰⁶.

Mükellefin savunma hakkının söz konusu olabileceği bir olasılık öncelikle talep üzerine bilgi verme durumunda geçerlidir. Vergi idaresi bir olayla veya durumla ilgili mükelleften veya üçüncü kişilerden bilgi talep ettiğinde bundan imtina etmek VUK. mük. md. 355 uyarınca özel usulsüzlük cezasıyla cezalandırılmıştır. Buna göre;

“Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.”

Şu hâlde mükellefin bilgi vermekten kaçınması mümkün değildir. Ancak Danıştay bu durumda yaptırım uygulanabilmesi için bazı kriterler geliştirmiştir. Danıştay içtihadına⁹⁰⁷ göre, bu cezanın kesilebilmesi için gerekli şartlar şunlardır: Bilgi, yetkili idare ve/veya görevlilerce istenmelidir, bilgi ve belgenin ibrazı yazılı olarak istenmelidir, yazıda ilgiliye ibraz için/bilgi vermesi için en az 15 gün süre verilmelidir ve yazıda “verilen sürede cevap

⁹⁰⁵Öğretilde bazı yazarlar bilgi toplama müessesini “talep üzerine bilgi verme-sürekli bilgi verme” şeklinde ikili bir ayırım yaparak incelemişlerdir. Bkz: Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 253 ve Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 319.

⁹⁰⁶Aslan, 2011, **a.g.k.**, 6.

⁹⁰⁷Danıştay 3. Dairesinin 5.10.1998 tarih ve 1987/2617 Esas ve 1988/2260 Karar sayılı kararı.

verilmezse eksik/yanıltıcı bilgi verilirse veya belgeler ibraz edilmezse ceza kesileceği” belirtilmelidir⁹⁰⁸. Bunu yanı sıra istenen bilginin kişinin bilebileceği bir şey olması gerekir. Bu durumda mükellefin savunma hakkının hangi hallerde ve nasıl kullanabileceğini belirleyebilmek adına Danıştay içtihatlarına başvurmak yararlı olacaktır çünkü yüksek mahkeme önüne gelen davalarda somut olaylar üzerinden bu halleri örnekleriyle açıklamıştır.

Danıştay 4. Dairesinin örnek bir kararına⁹⁰⁹ konu olayda, vergi denetmenleri bir mahalle muhtarından mahalle sınırları içinde bulunan tüm gayrimenkullerden, malikleri tarafından ikametgâh ve işyeri amaçlı kiraya verilen dairelerin maliklerinin ve kiracılarının adı-soyadı ve unvanının ve kiraya verilmesi amacının 15 gün içinde bildirilmesini istemiştir. Muhtar, vergi idaresine bu talebin kendi görev alanına girmediğini, bu isteğin yerine getirilmesinin de fiilen mümkün olmadığını bildirmiştir. Ancak buna rağmen, idare tarafından bu bildirimin “bilgi verme yükümlülüğünü kaldırmadığı” gerekçesiyle rapor düzenlenip muhtara özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Bunun üzerine açılan davada vergi mahkemesi “davacının görev ve yetkileri dikkate alındığında kendisinden bilgi istenilen hususlarda yasalar tarafından doğrudan bir görev verilmiş olmadığı gibi bu hususları bildirme yükümlülüğü olmadığı, ayrıca bu bilgilere ulaşmanın imkansız olduğu, idarenin her zaman yoklama, inceleme, arama yetkilerini kullanarak istenilen bilgilere ulaşma imkanı bulunduğu, sonuç olarak davacının yerine getirebileceği bir görevden söz edilemeyeceği” gerekçesiyle cezanın iptaline karar vermiş ve Danıştay dairesi bu kararı onamıştır. Bu kararda çok isabetli bir şekilde hem idarenin denetleme konusundaki geniş imkanlarına vurgu yapılmış hem de idarenin bu yetkisini kendi yorumuyla mükellef ve üçüncü kişiler aleyhine kullanmasının önüne geçilmiştir. Şu hâlde söz konusu olayda mahalle muhtarının savunması haklıdır.

Danıştay 9. Dairesinin başka bir kararında⁹¹⁰ ise davacı yükümlü şirket adına 1998 yılına ait KDV beyannamelerini vermediği gerekçesiyle özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve bunun üzerine işlemin terkinin için dava açılmıştır. VUK mük. md. 355/2 gereği Hazine ve Maliye Bakanlığı veya incelemeye yetkililerce, bilgi istenen kişiye süre verilmesi ve ceza

⁹⁰⁸Bilen, 2009b, a.g.k., 5.

⁹⁰⁹Danıştay 4. Dairesinin 29.11.2000 tarih ve 1999/5038 Esas ve 2000/4941 Karar sayılı kararı.

⁹¹⁰Danıştay 9. Dairesinin 20.6.2002 tarih ve 2000/1847 Esas ve 2002/3731 Karar sayılı kararı.

kesilebilmesi için tanınan bu sürede bilgilerin verilmemiş olması gerekir. Olayda bunun aksi olduğu için Danıştay cezayı hukuka uygun bulmamıştır. Bu içtihat üzerine maddeye 2009 yılında “Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.” hükmü eklenmiştir. Bu hükme istinaden artık mükellefin bilgi verme yükümlülüğüne ilişkin böyle bir düzenleme olup olmadığını araştırması gerekmektedir. Ayrıca bu durumda mükellef kendisine süre verilmediğinden bahisle itiraz edemeyeceği gibi cezai yaptırımla karşılaşması da mümkündür. Bu hükümle birlikte mükellefe ilave bir araştırma yükü yüklenmiştir.

Bir diğer önemli husus ise şudur: VUK md. 148/3’e göre kişiler bilgi vermek için vergi dairesine çağrılabilir ama gelmek istemedikleri takdirde daireye zorla getirtilmeleri mümkün değildir. Ancak uygulamada vergi denetim elemanları tarafından mükelleflerin ve üçüncü kişilerin daireye *ifade vermek üzere* çağrıldığı görülmektedir⁹¹¹. Bu elbette, idarenin yetkisiz bir işlemdir ve muhatap burada çağrıya kayıtsız kalsa dahi cezalandırılması söz konusu olamaz.

Vergi hukukunda bilgi toplama ile üçüncü kişilerin bilgisine sözlü veya yazılı olarak başvurulması ve bazen bu kişilerin tanıklığına başvurulması mümkündür. Her ne kadar tanık yargı aşamasına ait bir kavram olsa da idari aşamada fiilen yapılan budur. Ceza hukukunda tanıklık ile ilgili kurallarda tanıklıktan çekinme hâlleri düzenlenmiştir. CMK md. 45’e göre “şüpheli veya sanığın nişanlısı, evlilik bağı kalmasa bile şüpheli veya sanığın eşi, şüpheli veya sanığın kan hısımlığından veya kayın hısımlığından üstsoy veya altsoyu, şüpheli veya sanığın üçüncü derece dahil kan veya ikinci derece dahil kayın hısımları, şüpheli veya sanıkla aralarında evlâtlık bağı bulunanlar” tanıklıktan çekinebilir. Oysa VUK böyle bir düzenleme içermemektedir, dolayısıyla tanıklıktan çekinme halleri vergi hukuku için geçerli değildir. Bu durumda mükellefin eşi ve kan hısımları dahil herkes talep edildiği takdirde bilgi vermek zorundadır. Ancak burada şuna dikkat çekmek gerekir ki bilgi toplama ile elde edilen bilgi ve belgeler ispat aracı olarak kullanılabilir⁹¹² çünkü vergi hukukunda VUK md. 3/B uyarınca

⁹¹¹<https://www.adaletbiz.com/vergi-hukuku/vergi-mufettisleri-ifade-alabilir-mi-h19174.html> (http-33) (Erişim tarihi: 29.12.2020)

⁹¹²Aslan, 2011, **a.g.k.**, 8.

geçerli olan delil serbestisi ilkesi gereğince, ilgisi olan üçüncü kişilerin verdikleri ifade ve bilgiler dava aşamasında ispat aracı olarak kullanılabilir⁹¹³. Dolayısıyla vergi inceleme elemanlarının bilgi toplama yoluyla elde ettiği bu ifadeler dava aşamasında mükellef aleyhine kullanılabilir ancak ceza hukukundaki tanıklıktan çekinme hakkı tanınmadığı için mükellef, yakınlarının onun hakkında verdiği zaruri ifadeler sonucu yaptırımla karşılaşabilir. Buradaki sonucun hukuka aykırı olduğu söylenemez ancak altını çizmek gerekir ki CMK’de şüpheliye tanınan güvence VUK’ta mükellef için tanınmamıştır. Bu bakımdan, vergi hukukunda da CMK’dekine benzer bir müessese getirilmesi mükellefin savunma hakkı bakımından daha genişletici ve koruyucu olacaktır.

Mükellefin bilgi toplama esnasında savunma hakkını kullanmasına ilişkin olarak şimdiye kadar açıklanan haller, talep üzerine bilgi verme hususuna ilişkindir. Bununla birlikte, sürekli olarak bilgi verme yükümlülüğünde ise savunma hakkının kullanılabileceği haller daha sınırlıdır çünkü burada bilgi toplama ile ilgili önceden belirli yasal düzenlemeler mevcuttur. Buradaki belirlilik sadece yasalar olmayıp aynı zamanda detaylı ikincil mevzuattaki düzenlemeleri içerir. Dolayısıyla belirlilik ilkesi doğrultusunda yapılan gerek kanuni gerek idari düzenlemelerle kişiler hangi konularda ve hangi şartlarda kendilerinden bilgi istenebileceğine vakıftır. Buna karşılık öğretide, Hazine ve Maliye Bakanlığının düzenleyici tebliğleri için “hukuka uygun olmadığı ve bilgi isteme talebinin öznel bir idari işlem olması nedeniyle muhatabının belirli bir gerçek/tüzel kişi olması gerekeceği, bu sebeple bilgi isteme talebinin genel bir vergi ödevine dönüştürülemeyeceği” yönünde görüşler mevcuttur⁹¹⁴. Hatta bu görüşü destekleyen bir Danıştay içtihadında “İdarece yazı ile istenecek olan devamlı bilginin genel tebliğlerle istenmesi tebligat hükümlerine aykırıdır”⁹¹⁵ ifadesi yer alır. Yine benzer şekilde VUK 149. maddeyle idareye, herkesten devamlı surette bilgi isteme ve onlara “bilgi verme yükümlülüğü yükleme” yetkisi verilmiştir. Bununla ilgili tek kısıt ise bilginin vergilendirmeye ilişkin olmasıdır ki bu da kısıt sayılamayacak kadar geniştir. Böylece vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi neredeyse sınırsızdır. Bu yüzden ölçülülük bakımından bu yetki demokratik kriterlere uygun olmayıp Anayasa md. 13’e

⁹¹³Bilen, 2009a, **a.g.k.**, 113.

⁹¹⁴Aslan, 2011, **a.g.k.**, 11.

⁹¹⁵Danıştay 7. Dairesinin 27.5.2002 tarih ve 2002/1570 Esas ve 2002/2119 Karar sayılı kararı.

aykırılığı ileri sürülebilir⁹¹⁶. Ancak gerek Danıştay içtihatlarındaki genel kabul gerek AYM'nin görüşü⁹¹⁷ Hazine ve Maliye Bakanlığının bu konudaki genel tebliğ çıkarma yetkisinin bulunduğu yönündedir. Danıştay'a göre VUK, Hazine ve Maliye Bakanlığına, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler ve mükelleflerle muamelede bulunacak gerçek ve tüzel kişilerden bilgi istenilmesi hususunda yetki vermiştir. Bilgi talep edilecek kişi ve kurum sayısı çok fazla olduğu için, yazı ile her birinden ayrı ayrı bilgi istenmesi mümkün olmadığından, Bakanlık kanunda belirtilen yetkisini Resmî Gazete'de yayınlanacak bir genel tebliğ çıkarmak suretiyle kullanabilir; bunda hukuka aykırılık yoktur⁹¹⁸. Kanaatimizce Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin kanunla sınırlarının çizilmesi mükellefin haklarını koruyan ve aynı zamanda kanunilik ilkesine uygun bir düzenleme olacaktır.

Danıştay'ın bunu destekleyen başka bir kararında⁹¹⁹ ise “Genel Tebliğ ile belirlenen miktarın üzerindeki ödeme ve tahsilatların banka ve benzeri finans kurumu aracılığıyla yapmayanlara, özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için önceden bir yazının tebliğ edilmesine gerek yoktur.” Tüm bu tartışmaların ortadan kalkması ve çözüm olması için 2009'da VUK mük. md. 355/2'ye son cümle eklenmiştir. Buna göre;

“Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz”.

Vergi idaresi ihtiyacı olduğu takdirde genel nitelikli bilgileri düzenli olarak, özel nitelikli bilgileri ise ayrıca isteyerek bilgi toplama yetkisini kullandığı⁹²⁰ gibi uluslararası anlaşmalar gereğince ülkeler arası otomatik bilgi değişimi de mümkündür. Diğer bir deyişle, bilgi verme, talep üzerine veya devamlı olarak yapılabildiği gibi uluslararası anlaşmalar

⁹¹⁶Aslan, 2011, **a.g.k.**, 7.

⁹¹⁷AYM 15.10.1991 tarih ve 1990/29 Esas ve 1991/37 Karar sayılı kararı.

⁹¹⁸Danıştay 7. Dairesinin 20.6.2002 tarih ve 2000/10212 Esas ve 2002/2511 Karar sayılı kararı.

⁹¹⁹Danıştay 4. Dairesinin 26.9.2007 tarih ve 207/1506 Esas ve 2007/2909 Karar sayılı kararı.

⁹²⁰Aslan, 2011, **a.g.k.**, 5.

gereği bilgi değişimi şeklinde de yapılabilir. Uluslararası olarak vergi idarelerinin bilgi değişimi dünyada güncel bir konu olmakla birlikte VUK'ta düzenlenerek yürürlüğe girmesi 2013 yılında olmuştur. VUK md. 152/A maddesi “Uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi” başlığıyla bu konuyu düzenlemiştir. Buna göre:

“Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek usullere göre bu Kanunun 1 inci maddesinde belirlenen şümulle sınırlı olmaksızın bilgi toplayabilir.”

Ekonomilerin küreselleştiği dünyada, ulusal vergi daireleri artık uluslararası boyutta vergiye ilişkin bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Ancak bu talep, devletlerin yetkisini aşar. Bu sebeple devletlerarası ve vergiye ilişkin olarak bilgi alışverişine yönelik bir dönem başlamıştır⁹²¹. Dünyada devletler arasında karşılıklı bilgi değişimine yönelik olarak devamlı olarak anlaşmalar imzalanmaktadır. Uluslararası anlaşmalar gereği bilgi değişimi esnasında mükellefin haklarının korunması mevzusu tüm dünyada güncel olarak tartışılmakta olup kapsamı çok geniştir. Ancak burada bilgi toplama karşısında mükellefin savunma hakkı tartışılırken yalnızca bu çalışmanın konusuyla sınırlı olacak şekilde bu konuya değinilecektir.

Vergi idareleri günümüzde hem kendileri hem de uluslararası bilgi değişimi için mükellef hakkında daha fazla bilgi toplamaktadır. Bu bilgiler sadece vergiyle ilgili meseleler için değil, kara para aklama, uluslararası terörizmin finansmanı gibi konularda kullanılmaya başlandığından bu yana vergi idareleri sanki birer “veri bankası” gibi çalışmaktadır⁹²². Dünyada hedeflenen, uluslararası düzeyde haksız vergi rekabetinin engellenmesi için vergi idareleri arasında başta bilgi değişimi olmak üzere yakın ve etkin iş birliği olup bilgi teknolojileri geliştikçe, iş birliği anlamında kullanımı da artacaktır⁹²³. Ancak mükellefin hakları özellikle savunma hakkı ve özel hayatın gizliliği konusu (ör: banka hesaplarının gizliliği) gerek öğretide gerekse uluslararası platformlarda çok tartışılmaktadır.

⁹²¹H. Lopez (2016). Vergi İdarelerinin Yetkileri ve Vergi Mükelleflerinin Hakları Arasındaki Dengenin Kaybı: İspanya Yaklaşımı. *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* (Ed. Billur Yaltı). İstanbul: Beta Yayınları, s. 89.

⁹²²Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 259.

⁹²³Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 259.

Uluslararası vergi hukukunda bilgi değişiminin önemi arttıkça, vergi idarelerinin yetkileri ve mükellefin hakları arasında bir denge oluşturma çabası önem kazanmıştır. Dengenin nasıl sağlanacağı her devlete ve her hukuk sistemine göre farklılık gösterir⁹²⁴. Uygulamada vergi idareleri istedikleri her türlü bilgiye ulaşabilirler. Ayrıca, vergi denetim elemanları vergi incelemeleri esnasında hem mükelleften hem de üçüncü kişilerden pek çok bilgi elde eder ve bunu “*ulusal vergisel amaçlar*” için kullanabilirler⁹²⁵. Bu sebeple Uluslararası vergi anlamında gerekli olan bilgi değişimiyle mükellefin haklarının ve vergi hukukunun genel kuralları arasında bir denge kurulması gerekir⁹²⁶. Bu dengenin kurulması mükellefe savunma hakkı tanınmasına, mükellefin bilgi değişimine ve uygulanan usule ilişkin haklarını savunabilmesi için ise öncelikle bu usulün başlatıldığını bilmesine bağlıdır⁹²⁷.

Vergiye ilişkin olarak uluslararası anlamda mükellef verilerine ilişkin bir bilgi alışverişi olması durumunda mükellefin de bu sürece katılması çok önemlidir. Bu sayede vergi idaresinin sahip olduğu geniş yetkiler bir nebze olsun dengelenebilir. Burada mükellefin sürece katılımı ancak, ‘istenen bilgiler arasında hassas bilgiler olduğu yönünde’ vergi idaresini uyarmak şeklinde olabilir. Böylece vergi idareleri de bilgileri paylaşmadan önce hassasiyeti olan hususları korumak için önlem alabilir, hatta bu talebi yeniden değerlendirebilirler⁹²⁸. Eğer uluslararası bilgi değişimi otomatik olarak yapılırsa mükellef bununla ilgili önceden bilgilendirilemez. Bu yüzden mükellefin hakkını koruyabilmesi ve kendini savunabilmesi için, hangi bilgiler otomatik değişime konu olacaksa onların açıkça belirlenmesi ve sınırlandırılması gerekir. Ayrıca ilgilinin diğer vergi idaresine gönderilecek tüm bilgi ve belgeler hakkında bilgilendirilmesi gereklidir⁹²⁹. Aksi halde bilgi değişimiyle ilgili olarak vergi idarelerinin bilgiye ulaşmasını kolaylaştırmak, mükellefleri korumasız bırakabilir⁹³⁰.

⁹²⁴M. Simonek (2016). Bilgi Değişimi Usulünde Vergi Mükellefinin Bilgilendirilme ve Dinlenilme Hakkının Önemi. *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları*, Ed. B. Yaltı, Beta yayınları, s. 1.

⁹²⁵Öner, 2016, **a.g.k.**, 49.

⁹²⁶Lopez, 2016, **a.g.k.**, 91.

⁹²⁷Simonek, 2016, **a.g.k.**, 1.

⁹²⁸Lopez, 2016, **a.g.k.**, 105.

⁹²⁹Simonek, 2016, **a.g.k.**, 3.

⁹³⁰Öner, 2016, **a.g.k.**, 50.

Uluslararası hukukta vergiye dair bilgi değişimine yönelik duruma bakıldığında mükellefin menfaatleri ile vergi idarelerinin yetkileri arasında çatışma ve buna dair çözüm ve denge arayışlarının devam ettiği görülmektedir. Örneğin İsviçre’de Federal Vergi İdaresi kural olarak, bir mükellefle ilgili başka bir devlet tarafından kendisinden bilgi istendiği takdirde, bu bilgiyi vermeden önce ilgili kişiyi uyarır ve bilgilendirir. Bu kurala göre 2014 yılına kadar mükellef hakkındaki bilgilendirme ilgili kişiye bildirilmiş ve bunun üzerine kişi dosyaya erişim, hatta dosyanın bir kopyasını isteme hakkına sahip olmuştur. Ayrıca mükellefin, bilginin diğer devletle paylaşılması için başvurma hakkı da bu tarihe kadar mevcuttur⁹³¹. Ancak bu hak, OECD tarafından etkin bilgi değişimini yavaşlatacağı ileri sürülerek eleştirilmiş ve bunun üzerine İsviçre’de 2014 yılında bu konuda değişiklik öngören bir Vergi Konularında İdari Yardımlaşma Kanunu yürürlüğe girmiştir⁹³². Bu değişiklikte birlikte bilgi değişimi yapıldıktan sonra mükellefin bilgilendirilmesine imkân tanınmıştır⁹³³. Bu anlamda OECD’nin mükellefin aleyhine olacak şekilde devlet odaklı yaklaşımını anlamak güçtür. Pek çok devlette mükellefler haklarının genişlemesi için talepte bulunurken, halihazırda mükellefin savunma hakkını koruyan bir hükmün eleştirilmesi ve sonrasında bu yönde bir değişiklik yapılması mükellef hakları bakımından daraltıcı bir tutum ve uygulama örneğidir.

Uluslararası bilgi değişimi konularında çalışan ve bu konularda uyumsuzluklarla karşılaşan diğer bir uluslararası topluluk Avrupa Birliği’dir. Avrupa Konseyi, bu konuda 19 Aralık 1977 tarihinde 77/799/EEC sayılı “Üye Devletlerin Doğrudan Vergilerle ilgili Karşılıklı Yardımlaşmasına İlişkin Direktif” yayınlamıştır. Direktifin 3. maddesine göre, kararlaştırılan bazı konularda vergi idareleri arasında önceden talebe gerek olmaksızın düzenli olarak otomatik bilgi değişimi yapılacağı düzenlenmiştir. Yine bu direktifin 7. maddesi detaylı olarak gizlilik hükümlerini düzenlemiştir. Bu direktifle ilgili önemli görülen

⁹³¹Simonek, 2016, **a.g.k.**, 12-13.

⁹³²Simonek, 2016, **a.g.k.**, 14.

⁹³³Simonek, 2016, **a.g.k.**, 15.

ve öğretide eleştirilmiş⁹³⁴ bir karar ABAD'ın 22 Ekim 2013 tarihli Bay Sabou kararıdır⁹³⁵. Bu davaya konu olayda Çek uyruklu futbol oyuncusu Bay Sabou, 2004 yılında diğer üye devletlerde yaptığı masrafları gerekçe göstererek gelir vergisine ait vergi iadesi talep etmiştir. Çekya vergi idaresi ise bu gerekçeye şüpheyile yaklaşmış ve diğer üye devletlerin vergi idarelerinden bu konuya dair bilgi talep etmiştir. Daha sonra edinilen bilgiye göre diğer devletlerdeki kulüplerin Bay Sabou hakkında hiçbir bilgisi olmadığı gibi, Macaristan'daki bir şirketten alınan hizmetlere ait faturaların da Macar yetkililerin verdiği bilgiye göre AB dışında bir şirkete ait olup bu şirketin Macaristan'da yalnızca bir şubesinin bulunduğu belirtilmiştir. Bu nedenle ancak şirketin ana merkezinden bilgi talep edildiğinde doğru ve sağlıklı bilgiye ulaşılabileceği ifade edilmiştir. Tüm bu bilgiler ışığında Çek vergi idaresi Bay Sabou hakkında yeniden tarhiyat yapmıştır. Bunun üzerine Bay Sabou tarhiyatın iptali için Çekya Yüksek İdare Mahkemesi'nde dava açmış ve kendisine karşı elde edilen bilgilerin hukuka aykırı olarak toplandığını; ne bilgi talebinden haberdar olduğunu ne de sürece dahil olabildiğini belirtmiş ve bundan dolayı savunma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Daha sonra dava ABAD'a taşınmıştır.

ABAD ilgili direktifi inceledikten sonra, direktifin amacının üye devlet vergi idareleri arasında bilgi transferine ilişkin iş birliği olduğunu ve bireylere yönelik olmadığını, mükelleflere bir hak bahsetmediği gibi vergi idarelerine de mükelleflere danışmanlık verme konusunda bir yükümlülük yüklediği sonucuna varmıştır. Bu nedenle Bay Sabou'nun direktife dayanarak savunma haklarının ihlal edildiğini ileri süremeyeceği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra mahkemeye göre savunma haklarına saygı ilkesi vergi idareleri arasında bilgi değişimi sürecinde mükellef lehine somut güvenceler içermez. Ayrıca, direktif mükellef için vergi idareleri arasında değişimi yapılan bilginin doğruluğuna dair bir itiraz hakkı öngörmemekte ve ulusal vergi idarelerine bu bilginin kaynağı ya da nasıl elde edildiğine dair

⁹³⁴<https://europeanlawblog.eu/2013/10/28/c-27612-sabou-exchange-of-information-among-tax-authorities-and-the-reach-of-eu-fundamental-rights/> (Erişim tarihi: 30.12.2020) (http-34)

⁹³⁵<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=ADEFD6A12BA044CA48D8FB02AE71E6DA?text=&docid=143341&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=19621526> (Erişim tarihi: 30.12.2020) (http- 35)

açıklama yükümlülüğü yüklememektedir. Ancak bu hak ve yükümlülüklerin ulusal hukukta düzenlenmesi mümkündür⁹³⁶.

ABAD'ın Sabou davası kararı Çek hukukunda dinlenilme hakkının kapsamı ve işlevselliğinin analiz edildiği ve yine Çek hukukundaki düzenlemelerin AB hukukunun vergi konularında bilgi değişimine dair düzenlemeleriyle olan ilişkisini inceleyen bir karardır. Bay Sabou, Çekya vergi idaresinin kendisi hakkında hukuka aykırı olarak bilgi elde ettiğini ileri sürmektedir. Bay Sabou'ya göre öncelikle, kendisi vergi idarelerinden hakkında bilgi istendiğinde bundan haberdar edilmemiş dolayısıyla bu sürece katılma imkânı olmamıştır. İkinci olarak da diğer devletlerdeki tanıkların dinlenmesi aşamasında kendisi davet edilmemiştir, oysa tabi olduğu Çek hukukunda bu hak mevcuttur. Çekya Yüksek İdare Mahkemesi ön kararında ABAD'a referans vererek şu soruları sormuştur: 77/799/EEC no'lu Direktife göre, vergi idaresinden kendisi hakkında bir bilgi istendiğinde mükellefin buna dair bilgi edinme hakkı mevcut mudur? Mükellef bu talebin cevaplandırılması aşamasında aktif olarak yer alabilir mi? Mükellefin bilgi talep edilen devletteki tanıkların dinlenmesi aşamasında bulunma hakkı var mıdır? Eğer varsa kendisinden bilgi talep edilen üye devletin, tanıklar dinlenmeden önce mükellefi bu konuda bilgilendirme zorunluluğu var mıdır? Kendisinden bilgi talep edilen vergi idaresi bu bilgiye hangi kaynaktan ve nasıl ulaşmıştır? Mükellef vergi idaresi tarafından edinilen bilginin doğruluğuna ilişkin itirazlar ileri sürebilir mi, örneğin bilgi edinme sürecinde usule ilişkin aykırılık iddiasında bulunabilir mi?⁹³⁷

Bu kararda ortaya konan hususlardan biri bilgiyi toplayan yetkili otoritenin mükellefi bu konuda bilgilendirme yükümlülüğünün bulunmamasıdır. Oysa hukuki açıdan, hakkında bilgi talep edilen kişi, bilgiyi isteyen devletin bu bilgiyi alma ve paylaşma yetkileri karşısında kendini savunma imkanına sahip olmalıdır⁹³⁸. Bununla birlikte, uluslararası bilgi değişimi yapılmadan önce mükellefin savunma hakkını kullanmasına izin verilmelidir; aksi halde bilgi talep eden idareye ulaştıktan sonra bu hakkın etkisi fiilen ortadan kalkar⁹³⁹. Altını çizmek gerekir ki mükellef hakları bakımından ABAD'ın Sabou kararı kötü bir emsal teşkil eder.

⁹³⁶(http- 35)

⁹³⁷F. F. Marin (2018). The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU Law. *Studi Tributari Europei*, s. 41-42.

⁹³⁸Simonek, 2016, **a.g.k.**, s. 19.

⁹³⁹Lopez, 2016, **a.g.k.**, s. 107.

Uluslararası anlaşmalar gereği bilgi değişimine ilişkin olarak savunma hakkının tartışıldığı başka bir örnek ise 15 Kasım 2012 tarihinde Amerikan Temyiz Mahkemesinde⁹⁴⁰ görülen Aloe Vera vs. ABD davasıdır⁹⁴¹. Bu davada mükellefler, kendilerine ait bilgilerin Japon Vergi İdaresi ve Amerikan Vergi İdaresinin müştereken yürüttüğü bir tahkikat esnasında Japon vergi idaresine hukuka aykırı bir şekilde verildiğini ileri sürmektedir. ABD hukukuna göre, ABD ile anlaşması olan yabancı bir devlete anlaşma hükümleri ile sınırlı kalmak üzere mükellef bilgilerinin verilmesi mümkündür. ABD ile Japonya arasında “Gelir Vergilerinde Vergi Kaybının ve Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin Anlaşma” imzalanmıştır. Bu anlaşmaya göre Amerikan Vergi İdaresinin (IRS) vergi kaybını veya vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik olarak bilgi paylaşma yetkisi mevcuttur. Ancak burada davacılar IRS’nin hukuka aykırı biçimde yanlış bilgi paylaştığını ileri sürmüşlerdir. Dava konusu olayda Aloe Vera, ABD’de, Japonya’da ve dünyanın başka ülkelerinde aloe vera ürünleri üretip satan bir şirkettir. IRS, Aloe Vera kayıtları üzerinde inceleme yaparken gelir vergisinin ABD’de düzgün şekilde ödenip ödenmediğinden şüphelenir ve buna ilişkin olarak Japon Gelir İdaresine (JNTA) ortaklaşa bir inceleme yapmaları konusunda öneride bulunur. 1996 yılında IRS ve JNTA bir toplantı yaparak ellerindeki bilgileri karşılaştırarak inceleme imkânı bulurlar ancak bu esnada bu toplantı ve paylaşımından mükellef haberdar edilmemiştir. 1997’de Japonya’da Aloe Vera’nın 7.7 milyar yen (yaklaşık 60 milyon dolar) tutarında gelirini beyan etmediğine dair haberler çıkar ve haberlerin kaynağı olarak ise IRS ve diğer bilinmeyen vergi kaynakları (unidentified tax sources) gösterilir. Bunun üzerine Aloe Vera, ABD’ne karşı hem bilgileri JNTA ile paylaştığı hem de vergiye ilişkin bilgileri kasten kamuoyuna sızdırdığı iddiasıyla dava açar⁹⁴². Yüksek mahkeme davayı incelemiş ancak burada kendini görevli olarak görmediği için davayı reddetmiştir. Yine sonuçtan bağımsız olarak karar, bilgi değişimine ilişkin olarak savunma hakkının nasıl değerlendirildiğini görmek bakımından önemlidir.

⁹⁴⁰United States Court of Appeals Ninth Circuit.

⁹⁴¹Aloe Vera of Am., Inc. v. United States, 699 F.3d 1153 (9th Cir. 2012). <http://cdn.ca9.uscourts.gov/datastore/opinions/2012/11/15/10-17136.pdf> (Erişim tarihi: 30.12.2020) (http- 36)

⁹⁴²(http- 36)

Ülkeler ve kurumlar arası bilgi değişimi ile mükellefin özel hayatının gizliliğinin korunması hakkı arasında bir çatışma olduğu aşikârdır⁹⁴³. Uluslararası bilgi değişimi, bu değişimin öncesinde bilgiye ulaşılması ve saklanması, özel hayatın gizliliği bakımından sorun yaratabilecek tartışmalı konulardır. Bu yüzden vergiye ilişkin konularda bilgi toplama ve bilginin değişimi, özel hayatın gizliliği hakkı ile çatışabileceği için bu ikisi arasında anayasal temelleri olan bir denge kurulması ihtiyacı güncel hukukun önemli tartışma alanlarından biridir⁹⁴⁴. Ülkeler bilgi değişimi yapabilmek için vergisel konularda bilgi değişimine ilişkin iki veya çok taraflı anlaşmalar imzalayabilecekleri gibi bu konuda çifte vergiyi önleme anlaşmalarına bir madde eklenerek bunun düzenlenmesi de mümkündür⁹⁴⁵.

Uluslararası gelişmelere paralel olarak bu konuyla ilgili Türk hukukunda da düzenlemeler ve bunun yanı sıra öğretide çalışmalar mevcuttur. Uluslararası bilgi değişimi esnasında bilgi toplamaya ilişkin olarak en hassas ve ihlal edilmeye en yakın hak olan mükellefin özel hayatın gizliliği hakkı 1982 Anayasası 20. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre “Herkes, özel hayatına ve aile hayatına saygı gösterilmesini isteme hakkına sahiptir. Özel hayatın ve aile hayatının gizliliğine dokunulamaz”. Vergi hukukunda özel hayat, mükelleflerin sebepsiz yere veya rızaları olmadan, kimlik, yerleşim yeri gibi kişisel bilgilerinin veya mal varlığına dair bilgilerin açıklanmamasını ifade eder⁹⁴⁶. Özel hayatın gizliliği söz konusu olduğunda, vergi idaresi mükellefler ile ilgili bilgi toplarken hangi yöntemi kullanırsa kullansın mahremiyet kurallarına uymak zorundadır, gizliliği ihlal etmemelidir⁹⁴⁷. Bu hakkı güçlendiren bir düzenleme olarak “kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı” 2010 Anayasa değişikliği ile Anayasanın 20. maddesine eklenmiştir. Ancak bu hakkın kanuni düzenlemesinde vergiye dair konular koruma kapsamı dışında tutulmuştur.

Türkiye uluslararası bilgi değişimine yönelik olarak 2012-2017 yılları arasında Jersey, Bermuda, Guernsey, Man Adası ve Cebelitarık devletleriyle anlaşmalar imzalamıştır. Bunun

⁹⁴³B. Zagari (2001). Initiatives by OECD, Financial Action Task Force on Money Laundering at Critical Structures. *Tax Notes International*, 22 (25), s. 3090.

⁹⁴⁴Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 259.

⁹⁴⁵Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 255.

⁹⁴⁶Öner, 2016, **a.g.k.**, 51.

⁹⁴⁷C. Öner. (2016). Bilgi Değişimi Usulünde Vergi Mükellefinin Bilgilendirilme ve Dinlenilme Hakkının Önemi. *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları*. İstanbul: Beta yayınları, s. 43.

yanı sıra 2015 yılında Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Genişletilmiş Bilgi Değişimi Yoluyla Uluslararası Vergi Uyumunun Artırılması Anlaşması imzalanmıştır.

Türkiye'nin bu kapsamda dahil olduğu başka bir anlaşma ise 3.11.2011'de OECD tarafından imzaya açılan çok taraflı “Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesidir”. Türkiye bu anlaşmayı daha erken imzalamış olsa da sözleşme 2018'de çekince ve beyanlarıyla birlikte yürürlüğe girmiştir⁹⁴⁸. Bu anlaşmada talep üzerine bilgi değişimi, otomatik bilgi değişimi ve kendiliğinden bilgi değişimi şeklinde yöntemler benimsenmiştir. Anlaşmanın 22. maddesinde ise gizlilik hükümleri düzenlenmiştir ancak bu hükümler mükelleflerden çok taraf devletleri korumaya yönelik getirilmiştir. Şu hâlde burada mükelleflerin gizliliği bakımından dolaylı bir korumadan bahsedilebilir.

Türk vergi hukukunda bilgi değişimine ilişkin olarak mükellefin bilgilendirilmesini düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Bu yüzden Türk hukukunda mükellefin bilgi değişimine ilişkin bilgi alma hakkı sınırlıdır; şöyle ki ancak mükellefin bundan haberi olursa bilgi edinme hakkı kapsamında bilgi isteyebilir. Fakat mükellefin hiç haberi olmadan bilgi değişimi gerçekleşmesi de mümkündür. Bu durumda ise mükellefin savunma hakkı kısıtlanmış olacaktır. Zira bilgi alma hakkı, uluslararası bilgi değişimi esnasında mükellefin sürece katılımına imkân verecek ilk aşamayı oluşturur⁹⁴⁹.

2.2.1.4 Vergi incelemesi sürecinde mükellefin savunma hakkı

Vergi incelemesi, mükellefin düzenlemekle ve tutmakla yükümlü olduğu defter, kayıt, belgeler ile gerektiğinde fiili envanteri üzerinde yapılan ve amacı, hem beyan ve kayıtların hem de ödenecek verginin doğruluğunun teyit edilmesi olan detaylı bir araştırmadır⁹⁵⁰. Diğer bir deyişle, vergi incelemesiyle hedeflenen, defter, belge, kayıt ve maddi olgulara bakılarak mükellefin vergisel ödevlerini yerine getirip getirmediğinin tespiti⁹⁵¹. Vergi incelemesi vergi denetiminde kullanılan en kapsamlı ve en detaylı yöntemdir. Bu sebeple gerek VUK'ta

⁹⁴⁸<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf> (Erişim tarihi: 28.5.2022) (http- 37)

⁹⁴⁹Öner, 2016, **a.g.k.**, 48.

⁹⁵⁰Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 102.; Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 237.; Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 322.

⁹⁵¹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 238.

gerekse vergi incelemesine dair çıkarılan yönetmeliklerde çok ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir.

Vergi incelemesi esnasında mükellefin savunma hakkının nasıl kullanılacağına dair soruyu cevaplamadan önce genel olarak vergi incelemesinin niteliği hakkında bilgi vermek (2.2.1.4.1) ve savunma hakkının bu aşamada neden önemli olduğunu (2.2.1.4.2) vurgulamak gerekir. Daha sonra bu aşamada mükellefin haklarının hangileri olduğu vergi incelemesi esnasında VUK'ta yer alan düzenlemeler ışığında mükellefin savunma hakkı (2.2.1.4.3) başlığında incelenecektir. Bununla birlikte, belirtmek gerekir ki burada sözü edilen hakların hepsi esas olarak savunma hakkının unsurlarıdır⁹⁵². Savunma hakkı bu hakların hepsini doğrudan veya dolaylı olarak kapsar fakat hepsinden daha geniştir⁹⁵³. Bu hak sayesinde inceleme sonucunda bir matrah farkı ortaya çıkar veya ceza unsuru tespit edilmesi halinde, mükellefe savunma imkânı verilmeden tarhiyat yapılamaz ve ceza kesilemez⁹⁵⁴.

Savunma hakkıyla ilişkili en önemli hak olan adil yargılanma hakkı daha önce belirtildiği üzere Anayasa 36. maddede ve AİHS 6. maddede düzenlenmiştir. AİHM bu hakkı yorumlarken kendi özerk yorumunu geliştirmiş, AYM ise bu hakkı yorumlarken Anayasa md. 90/5 atfıyla içtihatlarında AİHM yorum ve içtihatlarını ölçü norm olarak kullanmıştır. AİHM içtihatları doğrultusunda, sonucunda bir yaptırım ihtimali olan tüm vergi incelemeleri adil yargılanma hakkının koruması altındadır. Diğer bir deyişle tıpkı CMK'de ceza soruşturmasında şüphelinin adil yargılanma hakkının soruşturma aşamasında başlaması gibi mükellefin adil yargılanma hakkı da inceleme aşamasında başlar⁹⁵⁵. Dolayısıyla adil yargılanma hakkı ve savunma hakkı kapsamındaki diğer haklar, mükellefin inceleme esnasında kullanılabileceği haklar arasında yer alır.

⁹⁵²Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 16.

⁹⁵³Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 17.

⁹⁵⁴Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 18.

⁹⁵⁵AİHM'nin 8.6.1976 tarihli Engel vd. vs. Hollanda kararı, 23.7.2002 tarihli Janosevic vs. İsveç kararı, 3.5.2001 tarihli J. B. vs. İsviçre kararı. Bu hak detaylı olarak çalışmanın 3. Bölümünde inceleneceği için burada bu bilgiyi vermekle yetinilmiştir.

2.2.1.4.1 Vergi incelemesinin teorik çerçevesi

Beyana dayalı sistemlerde, mükelleflerin vergiyi bir yük olarak görmeleri halinde bundan kurtulma gayesiyle eksik veya gerçeğe aykırı beyanda bulunma imkân ve ihtimalleri mevcuttur. Bu nedenle “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak” (VUK md. 134) amacıyla yapılan vergi incelemeleri, denetim mekanizması içinde çok önemli bir yere sahiptir⁹⁵⁶.

Vergi incelemesi esas olarak defter, hesap ve belgeler üzerinde yapılan bir denetim türüdür⁹⁵⁷. Ancak bunun yanı sıra inceleme esnasında gerçeğe ulaşmak için defter ve belgelerin incelenmesi ile sınırlı kalınmadan tanık beyanı, istihbarat arşiv bilgileri, maddi olguların kontrolü, fiili envanter çıkarılması gibi işlemler yapılabilir⁹⁵⁸. Vergi inceleme elemanının işyerinde yaptığı inceleme esnasında iş yerini gezmesi, mükellefe ve çalışanlara sorular sorarak bilgi alması ve envanter sayımı yapması mümkündür⁹⁵⁹. Dolayısıyla vergi incelemesi mali açıdan yükümlü olunan vergilerin doğruluğunu tespit eden bir dizi işlemten oluşur⁹⁶⁰.

Vergi incelemesi mevzuatta esas olarak VUK birinci kitap, yedinci kısım, ikinci bölümde 134 ila 141. maddeler arasında düzenlenmiştir. VUK’taki genel hükümlerin yanında, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik⁹⁶¹ (İnceleme Yönetmeliği), Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik⁹⁶² (RDK Yönetmeliği), Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği⁹⁶³ (VDK Yönetmeliği) ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği⁹⁶⁴ (TÖU Yönetmeliği) vergi incelemesine ilişkin hükümler içeren mevzuat kapsamındadır.

VUK’un “Maksat” başlıklı 134. maddesine göre;

⁹⁵⁶B. Pınar (2016). Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler. *International Journal of Public Finance*, 1, s. 24.

⁹⁵⁷B. Baykara (2007a). Vergi İncelemesi. *Vergi Dünyası*, 313, s. 11.

⁹⁵⁸Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 309.

⁹⁵⁹Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 418.

⁹⁶⁰Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 13.

⁹⁶¹31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete ’de yayınlanmıştır.

⁹⁶²31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

⁹⁶³31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

⁹⁶⁴31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmıştır.

“Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından lüzum görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.”

Bu maddeye göre inceleme ile yapılan, vergi tarhiyatı için mükellef nezdinde bir araştırma-soruşturmadır⁹⁶⁵. Vergi incelemesinde vergiyi doğuran olayla ilgili tüm konular incelenebilir⁹⁶⁶.

Vergi denetiminin özel bir şekli olan vergi incelemesi, araştırma, önleme ve düzeltme işlevlerini kapsar. Bu nedenle vergi inceleme yetkisi sadece araştırma ve tespit ile sınırlı olmayıp çok daha kapsamlıdır⁹⁶⁷. VUK md. 134/1’de vergi incelemesi ile maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak olarak belirtilse de bu amaç sadece vergi incelemesine ait değildir; aynı zamanda vergi idaresinin vergilendirme sürecine ilişkin temel amaç ve görevlerinden biridir⁹⁶⁸. Hatta, vergi incelemesinin hem vergi denetiminin en önemli aşaması hem de en geniş kapsamlı aracı olduğu söylenebilir⁹⁶⁹. Bu nedenle bu kurumun amacı ve sınırları önceden kanunla belirlenmiş olup⁹⁷⁰ inceleme sürecinin nasıl yürütüleceği yönetmeliklerde detaylı olarak düzenlenmiştir.

Türk vergi idaresinin görevi, vergilendirme sürecinin en başından sonuna kadar hukuka uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır⁹⁷¹. Sürecin bir bütün olarak işleyişi vergi idaresinin sorumluluklarından biridir. Başka bir deyişle, vergilendirmenin etkin ve hukuka uygun olarak gerçekleştirilebilmesi için mükelleflerin kendi üzerine düşen görevi ifa etmesi çok önemlidir ancak bu yapılmasa dahi vergi idaresi bunu sağlamak için gerekli işlemleri yapmak ve önlemleri almakla yükümlüdür⁹⁷². Vergi incelemesi de idarenin bu amaçla kullandığı yöntemlerden biridir. Bununla birlikte onun diğer denetim araçlarından farkı, daha

⁹⁶⁵Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 14.

⁹⁶⁶Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 15.

⁹⁶⁷Avcı, 2019, **a.g.k.**, 34.

⁹⁶⁸Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 394.

⁹⁶⁹Avcı, 2019, **a.g.k.**, 31.

⁹⁷⁰Avcı, 2019, **a.g.k.**, 33.

⁹⁷¹Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 394.

⁹⁷²Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 395.

kapsamlı bir şekilde ve detaylı olarak yapılabilmesidir. Ayrıca vergi incelemesinin en önemli özelliği matrahın ve dolayısıyla ödenecek vergi miktarının tespit edilmesidir⁹⁷³.

2.2.1.4.2 Vergi incelemesi esnasında savunma hakkının önemi

Devletin, vergiye ilişkin denetim mekanizmaları içinde en detaylı ve etkili olanı vergi incelemesi olduğuna⁹⁷⁴ göre mükellef- vergi idaresi ilişkisinin en hassas noktası da yine vergi incelemesidir⁹⁷⁵. Vergi incelemesinin hak ve özgürlükleri etkileme potansiyeli olduğu için⁹⁷⁶ mükellef haklarının korunması ve gözetilmesi bakımından vergi incelemesi en önemli aşamadır⁹⁷⁷. Vergi inceleme sürecinde hâkim olan unsur cebirliktir çünkü hem inceleme elemanlarının yetkileri hayli geniştir hem de inceleme sonucunda mükellefin vergi ödevleri bakımından aykırılık tespit edilirse mükellef yaptırımla karşılaşacaktır⁹⁷⁸.

Hukuki niteliği bakımından vergi incelemesi mükellef hakkında yapılan icrai bir işlem değil, bir hazırlık işlemi olarak nitelendirilir. Aslında, vergi denetim yollarının hepsi tarhiyat öncesi işlemleri niteliğindedir. Vergi incelemesi sonunda düzenlenen vergi inceleme raporu bir benzetme yapmak gerekirse *iddianameye* benzetilebilir; çünkü bu rapor işleme konduktan itibaren tarh ve ceza kesme işlemlerinin gerekçesini oluşturur⁹⁷⁹. Her ne kadar vergi inceleme raporuna karşı doğrudan dava açılması mümkün olmasa da yapılan tarhiyata ve/veya kesilen cezaya karşı dava açılması halinde bu rapora itiraz edilebilir⁹⁸⁰. Vergi incelemesinde bir hukuka aykırılık olduğu takdirde inceleme raporunda ve buna bağlı olarak yapılacak tarhiyatta da hukuka aykırılık olacak, dolayısıyla tarhiyat işlemi sakatlanacaktır⁹⁸¹ çünkü

⁹⁷³Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 395.

⁹⁷⁴Y. Selvi (2019). Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları. *Vergi Raporu*, 232, s. 204

⁹⁷⁵Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 11.

⁹⁷⁶H. Aykın (2017). *Vergi İncelemesi “Gerçek Anlamda” Ne Zaman Biter? Mükellef Hakları Odaklı Değerlendirme*. <https://vergidosyasi.com/2017/05/29/vergi-incelemesi-gercek-anlamda-ne-zaman-biter-mukellef-haklari-odakli-degerlendirme/> (http-38) (Erişim tarihi: ; Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 11; Soydan, 2015, **a.g.k.**, 436.

⁹⁷⁷Selvi, 2019, **a.g.k.**, 204.

⁹⁷⁸Avcı, 2019, **a.g.k.**, 47.

⁹⁷⁹Soydan, 2015, **a.g.k.**, 430.

⁹⁸⁰Ceyhan ve Öz, 2019, **a.g.k.**, 103.

⁹⁸¹Ceyhan ve Öz, 2019, **a.g.k.**, 104.

hazırlık işlemindeki sakatlık esas işlemi de sakatlar⁹⁸². Kural bu olmakla birlikte Danıştay, sınırlı hallerde vergi inceleme raporuna karşı doğrudan dava açılabilmesini kabul etmektedir⁹⁸³.

Buna göre, her ne kadar vergi inceleme raporu sonucunda bir tarhiyat yapılmasa veya ceza kesilmese de rapor eğer mükellefin sonraki yıllara ilişkin olarak beyannamesini etkiliyor ve bu nedenle mükellefin zararına yol açıyorsa inceleme raporu vergi davasına konu olabilir.

VUK md. 140'ta öngörülen inceleme usulünün uygulanması ile inceleme raporu vergi idaresinin kendi içindeki tüm değerlendirmeleri sonucunda kesin bir işlem olarak ortaya çıkar. Son aşamada rapor değerlendirme komisyonu tarafından yapılan değerlendirme ve bildirilen görüşle nihai halini alan inceleme raporu artık "işleme konulmak üzere vergi dairesine tevdi" edilir. Bunun sonucu olarak vergi dairesi inceleme raporuna uyarak, burada ifade edilen görüşler doğrultusunda gerekli idari işlemi yapmakla yükümlüdür. Diğer bir deyişle, bu noktada vergi dairesi inceleme raporunda belirtilen işlemi uygulamak zorunda olan bir icra mercii konumundadır. Bu yüzden de aslında, VUK md. 140 düzenlemesi ile inceleme raporunun bir hazırlık işlemi olmaktan çok, mükellefin hukuki durumunu doğrudan etkileyen kesin ve icrai bir idari işlem niteliğinde olduğu da söylenebilir⁹⁸⁴. Dolayısıyla gerekçesi farklı olsa da Danıştayın belirtilen kararında, VUK md. 30/1 ve VUK 140. maddeyi birlikte değerlendirerek, inceleme raporuna karşı açılan davayı kabul etmek yoluyla inceleme raporunu kesin ve icrai nitelikli bir idari işlem olarak nitelendirmesi, inceleme raporunun

⁹⁸²Ceyhan ve Öz, 2019, **a.g.k.**, 106.

⁹⁸³Danıştay VDDK'nin 23.12.2005 tarih ve 2005/201 Esas ve 2005/308 Karar sayılı kararı. "Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettirdiği raporda, 1998 yılını zararla kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği kurum kazancı re 'sen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş, ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhi gereken bir kurumlar vergisi hesaplanmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır."

⁹⁸⁴Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 422.

aynen uygulanması gerekli icrai bir idari işlem olduğu yönündeki görüşü hukuki olarak desteklemiş olur⁹⁸⁵.

Vergi incelemesi mükellefin kayıtlı defter ve belgeleri üzerinde yapılmasına rağmen buradaki denetim, şekli bir denetim olmaktan çok bir *gerçeklik* denetimidir. Başka bir deyişle burada araştırılan, defter ve kayıtların gerçeğe uygun olup olmadığıdır. Bunun sebebi ise ‘gerçek mali gücün’ saptanmasıdır ki böylece doğru matrah miktarı tespit edilebilecektir. Dolayısıyla eğer mükellefin defter, kayıt ve belgeleri mevcut değilse veya kurallara uygun biçimde tutulmamışsa yani güvenilir değilse bu halde vergi idaresi her türlü delilden yararlanarak gerçek mali gücü saptamaya çalışır. O halde vergi incelemesinin aynı zamanda verginin mali güçle orantılı olarak alınması ilkesini gerçekleştirmeye yönelik önemli bir araç olduğu söylenebilir⁹⁸⁶. Bunun yanı sıra, bu gerçeklik VUK md. 3/B uyarınca yemin hariç her türlü delille ispat edilebilir. Bu hüküm dolayısıyla vergi incelemelerinde gerek kanuni karineler gerekse fiili karineler vergi inceleme elemanları tarafından ispat aracı olarak kullanılmaktadır⁹⁸⁷. Vergi incelemesi esnasında ve sonrasında ulaşılan sonuçların ispatı önem arz eder çünkü inceleme ile ispata dair konular iç içedir⁹⁸⁸. Vergi incelemesi aşamasında iddia edilen hususlar ve ulaşılan bilgiler yargı aşamasında dava konusu edilebilir. Bununla birlikte, mükellefin imzaladığı inceleme tutanağının aksini yargı aşamasında ispatlaması mümkündür⁹⁸⁹. Yine VUK md. 3/B’ye göre “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”. Hukukta kural olarak iddia eden iddiasını ispatlamakla yükümlüdür ancak kanun koyucu burada ispat yükünü mükellefe yüklemiş, dolayısıyla ispat yükü yer değiştirmiştir. Bunu yaparak kanun koyucu mükellefin savunma hakkını zorlaştırmıştır. Vergi idaresinin sahip olduğu tüm bu imkân ve yetkiler karşısında mükellefe inceleme esnasında savunma hakkı tanınması, hukuk devleti ilkesi ve temel hak ve özgürlükler kapsamında bir zorunluluktur.

⁹⁸⁵Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 424.

⁹⁸⁶Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 396.

⁹⁸⁷Soydan, 2015, **a.g.k.**, 352.

⁹⁸⁸Avcı, 2019, **a.g.k.**, 54.

⁹⁸⁹Avcı, 2019, **a.g.k.**, 54.

Vergi incelemesi idari, mali ve hatta bazen adli soruşturma niteliğini haizdir⁹⁹⁰. AYMne göre vergi denetimi esnasında yapılan işlemler bir nevi mali kolluk işlemleridir. “Vergi idarelerince verilen para cezalarının teknik anlamda ceza niteliğinde olmadığı, idari birer yaptırım niteliğinde olduğu hususundaki düşünceler de gözetildiğinde belge düzenine ilişkin idari düzenlemelere aykırı davranış suç değil, birer disiplin suçu, hattâ bir tür mali kolluk önlemi olarak değerlendirilebilir.”⁹⁹¹ AİHM’nin özerk yorumuna göre⁹⁹² ise, inceleme başladığı andan itibaren mükellef şüpheli hale gelir ve AİHS 6. maddedeki adil yargılanma hakkından yararlanır⁹⁹³. Vergi incelemesi sonucunda mükellef hakkında vergi suçu raporu yazılırsa inceleme artık ceza muhakemesi işlemine dönüşür⁹⁹⁴. Dolayısıyla mükellefin savunma hakkının vergi incelemesinin başlangıcından itibaren mevcut olduğunun kabulü ve önemini vurgulamak gerekir. Benzer şekilde, inceleme sonucunda mükellefin yaptırımla karşılaşma olasılığı olduğu için vergi incelemesi süresince savunma hakkının varlığı ve etkin şekilde kullanılabilmesi mükellefin tüm haklarını güvence altına alır.

Bir yandan vergi incelemesine izin vermek ve yardımcı olmak mükellefin kanuni ödeviyken (VUK md. 256, md. 257) diğer yandan mükellef için vergi incelemesi *katlanılan* bir süreçtir çünkü inceleme sonucunda mükellef aleyhine hiçbir şey olmasa bile her vergi incelemesinin mükellef için bir maliyeti vardır⁹⁹⁵. Fakat, vergi incelemesinin amacı VUK md. 134’te sayılanlarla sınırlıdır; bundan başka bir amaçla vergi incelemesi yapılması mümkün değildir. Bu yüzden inceleme her ne kadar mükellef bakımından maliyetli bir işlem olsa da, başlı başına bir ceza değildir⁹⁹⁶. Buna karşılık vergi incelemesinin incelenen tarafında olmak bir hukuki statüyü de beraberinde getirir çünkü hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefin hem bazı hakları hem de yükümlülükleri doğar. Bu yüzden statünün başlangıcı önemlidir⁹⁹⁷.

⁹⁹⁰Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 14.

⁹⁹¹AYM 15.10.1991 tarih ve 1990/29 Esas ve 1991/37 Karar sayılı kararı.

⁹⁹²AİHM’nin 24.2.1994 tarihli Bendenoun vs. Fransa kararı.

⁹⁹³Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 108. Bu konu çalışmanın 3. bölümünde daha detaylı olarak incelenecektir.

⁹⁹⁴Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 15.

⁹⁹⁵Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 14.

⁹⁹⁶Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 14.

⁹⁹⁷Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 13.

Vergi hukukundaki denetim mekanizmalarının varlığı alacaklı taraf olan devlete üstünlük sağlarken, borçlu taraf olan mükellefe bazı haklar tanımaktadır⁹⁹⁸. Örneğin savunma hakkı kapsamında mükellefin vergi incelemesi esnasında dinlenilme hakkı aynı zamanda adil yargılanma hakkının bir sonucudur. Bunun yanı sıra, vergi incelemesi özel hayata müdahale oluşturabileceği için bunun savunma hakkıyla dengelenmesi gereklidir. Dolayısıyla, mevzuatta yer alan savunma hakkını güçlendiren hükümlerin uygulamada da etkinlik kazanabilmesi için yeni düzenlemeler gereklidir⁹⁹⁹. İnceleme, rutin olarak değil de şüphe veya ihbar üzerine başladıysa mükelleflerin kendilerine yöneltilen isnadı ve buna ilişkin diğer bilgileri öğrenme hakkı vardır ve bu hak yargı aşamasında savunma hakkına özgü değildir. Zira mükellefler idari aşamada bu bilgilere ulaştıkları takdirde idare karşısında kendilerini savunabilir veya yargıya gitmek yerine idari uyuşmazlık çözüm yöntemlerine başvurmayı tercih edebilirler; örneğin uzlaşmaya başvurabilir ve uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşmamayı da seçebilirler¹⁰⁰⁰.

Vergi incelemesi sırasında savunma hakkını önemli yapan durumlardan bir diğeri de, inceleme raporlarının tarhiyat öncesi uzlaşmada esas alınmasıdır¹⁰⁰¹. Tarhiyat öncesi uzlaşma VUK Ek. 11. maddede düzenlenmiştir. Buna göre “Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir”.

Dolayısıyla hem tarhiyat öncesi uzlaşmada inceleme raporları esas alındığı hem de uzlaşma görüşmeleri bağlayıcı olduğu için inceleme esnasında mükellefin savunma hakkının kullanılabilmesi önemlidir. VUK ek. md. 11 ile inceleme tamamlandıktan sonra ancak mükellefe bir tarhiyat yapılmadan ve ceza kesilmeden önce uzlaşmaya izin vermiştir.

⁹⁹⁸Pınar, 2016, **a.g.k.**, 24.

⁹⁹⁹Yaltı, 2016, **a.g.k.**, 57.

¹⁰⁰⁰B. Doğrusöz (2015a). *Vergi Tekniği Raporu*. Dünya gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporu/23672> (Erişim tarihi: 24.2.2021)

¹⁰⁰¹Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 315. Uzlaşma esnasında mükellefin savunma hakkı için bkz: 2.2.2.1 no’lu başlık.

Uzlaşmanın mükellef açısından bir hak olduğunu göz önünde bulundurarak inceleme elemanının, Anayasa md. 40 gereğince mükellefi bu hakkından haberdar etmesi gerekir¹⁰⁰².

Vergi incelemesi süresince idarenin takdir yetkisinin hukuka uygun kullanılmaması halinde mükellefin hakları ihlal edilebileceği gibi mükellef için maddi ve manevi zararlar oluşması da muhtemeldir¹⁰⁰³. Vergi incelemesi esnasında idarenin takdir yetkisinin sınırı mükellefin haklarıdır¹⁰⁰⁴. Anayasal güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükler ile idarenin yetkilerine ve vergiye ilişkin anayasal ilkeler, vergi inceleme yetkisinin ve sürecin sınırlarını oluşturur¹⁰⁰⁵.

Her ne kadar mevzuatta inceleme esnasında mükellefin sahip olduğu haklar düzenlenmiş olsa da uygulamada mükelleflerin gerek bunları gerekse hukuk devleti ilkesi sonucunda sahip olduğu haklarını bazen hiç kullanamadıkları bazen de sınırlı biçimde kullanabildikleri görülmektedir. Buna örnek olarak, incelemenin esas olarak işyerinde yapılmasının öngörüldüğü hallerde dairede yapılması için mükellefin zorlanması, kendisine istediği bilgi ve belgelerin verilmemesi, tebliğ usullerine aykırılık gibi durumlar sayılabilir¹⁰⁰⁶. Dolayısıyla bu kısıtlamalar sonucunda savunma hakkı da kısıtlanmış olmaktadır. Bununla birlikte, inceleme esnasında yapılan her hukuka aykırılık incelemeyi sakatlar. İdare tarafından mükelleflerin haklarının inceleme esnasında ihlal edilmesi gerek idari aşamada gerekse yargı aşamasında mükellef aleyhine sonuçlar doğuracaktır¹⁰⁰⁷. Ancak yargı aşamasında doğan olumsuz sonuçtan aynı oranda idare de etkilenecektir¹⁰⁰⁸. Uygulamada zaman zaman mükelleflere vergi incelemesi esnasında hakları gereği gibi kullandırılmamakta, bu durum hukuka aykırılık sebebiyle yargı aşamasında tespit edilse de idarenin tutumu değişmemektedir¹⁰⁰⁹. Buna örnek olarak; zaman zaman vergi

¹⁰⁰²Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 424.

¹⁰⁰³Ceyhan, Öz, 2019, **a.g.k.**, 102.

¹⁰⁰⁴Ceyhan, Öz, 2019, **a.g.k.**, 105.

¹⁰⁰⁵Soydan, 2015, **a.g.k.**, 244-245.

¹⁰⁰⁶Pınar, 2016, **a.g.k.**, 57. VUK md. 139'da yapılan değişiklikle vergi incelemelerinin esas olarak işyeri yerine dairede yapılacağı düzenlenmiş olup, değişiklik 1.7.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Buna ilişkin görüş ve değerlendirmeler 2.2.1.4.3 başlığında belirtilmiştir.

¹⁰⁰⁷Pınar, 2016, **a.g.k.**, 57.

¹⁰⁰⁸Pınar, 2016, **a.g.k.**, 57.

¹⁰⁰⁹Pınar, 2016, **a.g.k.**, 25.

denetmenlerinin vergi incelemesini detaylı biçimde tamamlamadan inceleme raporunu takdir komisyonuna gönderdiği, bunun da zamanaşımını kesmek amacıyla yapıldığı durumlar gösterilebilir. Bu raporlara istinaden yapılan tarhiyat işlemleri ise gerçeği yansıtmamaktadır. Nitekim yapılan bu tarhiyatlar Danıştayca iptal edilmektedir¹⁰¹⁰. Danıştay 9. Dairesinin buna ilişkin bir kararında¹⁰¹¹ “...zamanaşımı süresinin takdir komisyonuna başvurulması sebebiyle durması için olayda, gerçek bir re’ sen takdir nedeninin saptanmış olması, diğer bir deyişle salt zamanaşımını durdurmak amacıyla olayın gerçekte var olmayan bir re ‘sen takdir nedenine dayandırılmamış olması şarttır” denilerek bu şekilde yapılan bir tarhiyatın iptali gerektiğine dair hüküm verilmiştir.

İdarenin yargıya direnişi -özellikle de vergi gibi hassas bir konuda- söz konusu olduğunda tartışılması gereken idarenin bu konudaki motivasyonudur ancak bu, bu çalışmanın kapsamını çok aşacağından burada sadece tespit etmekle yetinilmiştir. Her daim hatırlamak gerekir ki vergi incelemesi özünde temel hak ve özgürlüklere bir müdahaledir ve fakat bu müdahaleye vergi gibi önemli bir kamu yararı nedeniyle hukuk tarafından izin verilmekte, hatta aynı sebepten mükellefe ödevler yüklenmektedir. Bu nedenle bu müdahale Anayasal sınırlara ve kanuna uygun olarak yapılmalıdır. Halbuki hukuki ve aynı zamanda etkin bir vergi denetimi yapılması mümkündür¹⁰¹².

2.2.1.4.3 Vergi incelemesi esnasında VUK’ta yer alan düzenlemeler ışığında mükellefin savunma hakkı

Vergi incelemesi süreci, mükellefin ve idarenin aktif olarak katılımıyla gerçekleşmekte ve belli bir usule göre yürütülmektedir¹⁰¹³. Bu süreçte inceleme elemanının uyması gereken kuralların birçoğu ve mükellefin sürece dair hakları VUK’ta ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan konuyla ilgili çeşitli yönetmeliklerde düzenlenmiştir. Bir idari usul yasası olan VUK, özünde mükellefler için konulmuştur ve kanunun amacı vergi idaresinin işlemlerini ve mükellefin haklarını kurallara bağlamaktır. VUK, mükelleflerin ödevlerini

¹⁰¹⁰Ceyhan ve Öz, 2019, **a.g.k.**, 106.

¹⁰¹¹Danıştay 9. Dairesinin 22.05.2013 tarih ve 2012/9726 Esas ve 2013/5028 Karar sayılı kararı.

¹⁰¹²Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 425.

¹⁰¹³Soydan, 2015, **a.g.k.**, 485.

olduğu gibi vergi idaresi karşısında haklarını da düzenler ve vergi incelemesi sürecinde her aşama için farklı farklı kurallar içermektedir¹⁰¹⁴. Bu düzenlemeler idare açısından uyulması gereken ilke ve kurallar; mükellef açısından ise ödevler ve haklar şeklinde görünür¹⁰¹⁵. Bu başlık altında, inceleme sürecinde mükellefin sahip olduğu VUK ve ilgili yönetmeliklerde düzenlenen mükellefin savunma hakkı incelenecektir. Belirtmek gerekir ki bu çalışmanın konusu mükellefin savunma hakkıyla sınırlı olduğu için, çok geniş kapsamlı ve detaylı bir süreç olan vergi incelemesine dair konu ile doğrudan bağlantılı olmayan açıklamalara ve konu dışı tartışmalara yer verilmemiştir.

VUK'ta yer alan inceleme hükümlerinin ayrı ayrı analizine geçmeden önce İnceleme Yönetmeliği md. 5'te düzenlenen "Vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeleri" mükellef açısından değerlendirmek yerinde olur çünkü bu ilkeler incelemenin her aşamasında ve tüm mükellefler için genel geçer ve mükellefin uyulmasını talep edebileceği kurallardır. Her şeyden önce idare tüm işlemlerinde olduğu gibi vergi incelemelerinde de eşitliği gözetmek zorundadır¹⁰¹⁶. Yönetmelik md. 5/a uyarınca inceleme elemanları vergi incelemeleri esnasında mükellefin haklarını da gözetmek zorundadır. Aynı şekilde, "Mükelleflere ve diğer şahıslara karşı nazik, ölçülü ve mesleki saygınlığın gerektirdiği şekilde tutarlı davranmak" inceleme elemanlarının yükümlülüğüdür. Öğretide mükellefin şahsiyetine saygı ve nezaketle işlem yapılmasını talep hakkı olarak adlandırılan bu hak herkes için doğal bir hak olup ABD'de mükellef hakları bildirgesinde yer almıştır¹⁰¹⁷.

İnceleme Yönetmeliği ilgili maddede düzenlenen bir diğer husus ise inceleme elemanlarının "tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket etmeleri, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermemeleri" ile "amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamaktır". Bunlara uyulmadığı takdirde mükellefler bunu talep edebilirler.

¹⁰¹⁴Candan, 2016b, **a.g.k.**

¹⁰¹⁵Soydan, 2015, **a.g.k.**, 485.

¹⁰¹⁶Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 16.

¹⁰¹⁷Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 19.; (http- 20).

İncelemeye dair mükellefin sahip olduğu savunma hakkıyla ilişkili olan bir diğer hak ise ‘mükellefin etkin inceleme yapılmasını talep etme hakkıdır’. Bu hakka uyulmadığı takdirde uyuşmazlık yargıya intikal ettiğinde “soyut ve varsayımdan hareketle işlem tesis edildiği gerekçesiyle” işlemler iptal edilmektedir¹⁰¹⁸. Somut tespit ve delillerin ortaya konmasını talep etme, savunma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir¹⁰¹⁹.

Vergi incelemesine dair mükellefin genel hakları bu şekilde ifade edildikten sonra sırasıyla VUK’taki inceleme hükümleri analiz edilecektir. İlk olarak vergi incelemesinde yetki meselesini ele almak gerekir. VUK 135. maddesinde incelemeye yetkili olanları “vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar” olarak saymıştır. Buna ilaveten İnceleme Yönetmeliği md. 3/j’de “vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan yetkililer” olduğu düzenlenmiştir. Şu hâlde kanunda sayılanlar dışında başka biri tarafından vergi incelemesi yapılması mümkün değildir.

İlk bakışta düzenlemelerin yeterince açık görüldüğü ve aksi söz konusu olamayacağı ve hatta bunun tartışma konusu yapılamayacağı düşünülebilir. Ancak Danıştay kararları uygulamada böyle olmadığını, yetkisiz kişiler tarafından yapılan incelemelerin dava konusu edildiğini göstermiştir. Örneğin bir kararda iş müfettişleri tarafından düzenlenen bir rapora istinaden yapılan tarhiyat dava konusu yapılmış ve Danıştay¹⁰²⁰;

“Olayda Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Müfettişi tarafından düzenlenen rapordaki bilgiler esas alınarak davacı şirket adına re’ sen tarhiyat yapılmış ise de iş müfettişi kanunda sayılan incelemeye yetkili kişilerden olmadığından bu tespitlere dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı, başkaca bir re’ sen takdir nedeni de bulunmadığından yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.” şeklinde hüküm vermiştir¹⁰²¹.

¹⁰¹⁸Danıştay VDDK’nin 11.06.1999 tarih ve 1998/419 Esas ve 1999/338 Karar sayılı kararı.

¹⁰¹⁹Pınar, 2016, **a.g.k.**, 36.

¹⁰²⁰Danıştay 4. Dairesinin 12.11.2003 tarih ve 2003/394 Esas ve 2003/2882 Karar sayılı kararı.

¹⁰²¹Başka bir örnek ise Hazine Kontrolörlerince banka şubelerinde yapılan inceleme sonucunda tarhiyat yapılmasıdır. Danıştay 9. Dairesinin 9.5.2002 Tarihli ve 2000/5454 Esas ve 2002/2069 Karar sayılı kararında, “Olayda hazine kontrolörünce bazı banka şubeleri nezdinde yapılan incelemelerde herhangi bir efektif

Benzer şekilde Danıştay, kanunda yetkili sayılanlar dışında kalan yeminli mali müşavirler, banka yeminli murakıpları, Sayıştay denetçileri gibi kişiler tarafından yapılan incelemeler ya da bunların yazdığı raporlar üzerinden yapılan tarhiyatları yetkisizlik sebebiyle hukuka aykırı olarak değerlendirmiştir¹⁰²². Buna karşılık, vergi dairesi müdürünün izinli olduğu dönemde müdür yardımcısının inceleme raporu imzalama yetkisi vardır¹⁰²³.

Vergi incelemesine dair mükellefi korumaya yönelik bir diğer düzenleme VUK md. 136'da öngörülen hüviyet ibrazıdır. Bu madde uyarınca "Vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere gösterirler." Benzer düzenleme İnceleme Yönetmeliği 10. maddede "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir kimlik bulundurlar ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu kimliği ilgililere gösterirler" şeklinde yer almaktadır. Şu hâlde mükelleflerin bunu talep hakkı mevcuttur.

Hakkında vergi incelemesi yapılabilecek mükellefler VUK md. 137'de incelemeye tabi olanlar başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre "Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler." Vergi incelemesine tabi olmak konusunda İnceleme Yönetmeliği md. 4/2'de özellik arz eden bir hüküm vardır: "Risk analizi

içermeyen döviz beyan tutanaklarından hareketle, yurt dışından efektif ya da döviz girişi olmaksızın döviz alımı belgeleri düzenlendiği tespit edilerek liste haline getirilen döviz alım belgelerini kullanan firmaların ilgili idareye bildirilmesi üzerine davalı idarece Gelir Müdürlüğü yazısı ve Hazine Kontrolörleri Kurulu yazısına dayanılarak söz konusu cezalı tarhiyatın yapıldığının anlaşıldığı, 213 sayılı Kanunun 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilerin sayıldığı, bunlar arasında, hazine kontrolörleri sayılmadığı gibi yükümlü şirket nezdinde yapılmış bir incelemenin de bulunmadığı, bu nedenle yükümlü şirket nezdinde inceleme yapılmadan defter ve belgeleri incelemeyen ve söz konusu ihraç işlemlerinin yapıp yapılmadığı araştırılmadan iade edilen katma değer vergisinin tamamı için yapılan cezalı tarhiyatta isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden ... Vergi Mahkemesinin 30.6.1999 tarih ve 1999/775 sayılı kararının; yapılan cezalı tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir. Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar, sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından" şeklinde hüküm vermiştir.

¹⁰²²Danıştay 7. Dairesinin 31.1.2004 tarih ve 2002/2514 Esas ve 2004/200 Karar sayılı kararı. Benzer yönde diğer kararlar: Danıştay 4. Dairesinin 18.10.2000 tarih ve 2000/38 Esas ve 2002/4203 Karar sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesinin 23.12.1997 tarih ve 1996/5489 Esas ve 1997/4338 Karar sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesinin 21.1.2004 tarih ve 2002/2885 Esas ve 2004/75 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin 16.6.1998 tarih ve 1997/2939 Esas ve 1998/2348 Karar sayılı kararı.

¹⁰²³Danıştay 11. Dairesinin 25.10.1995 tarih ve 1995/2828s Esas ve 1995/2794 Karar sayılı kararı.

neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir.” Bu düzenleme ilginçtir çünkü ne VUK’ta risk analizine dair bir hüküm yer almaktadır ne de İnceleme Yönetmeliğinde risk analizi tanımlanmıştır. Hatta İnceleme Yönetmeliği’nin tanımlarına bakıldığında md. 3/i’de vergi incelemesinin “İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet” olarak tanımlandığı görülür. Her ne kadar VDK Yönetmeliği md. 5/1/b’de kurulun görev ve yetkileri arasında “Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” sayılmış olsa da risk analizinin içeriğine ilişkin bir düzenleme burada da yer bulmamıştır. O halde, Hazine ve Maliye Bakanlığının İnceleme Yönetmeliği md. 4/2’de bu hükmü neden ve hangi dayanakla düzenlediği sorgulanabilir.

10.07.2018 tarihinde yayımlanan 1 numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi md. 228/4’te Vergi Denetim Kurulunun görev ve yetkileri yeniden düzenlenerek kurulun görevleri arasında “Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” sayılmıştır. Ancak bu risk analizlerinin vergi incelemelerinde kullanılacağına dair açık bir düzenleme mevzuatta bulunmamaktadır¹⁰²⁴. Risk analiz sistemi mükellefin pek çok bilgisinin toplandığı ve tüm bu verilerin işlendiği bir sistemdir. Bunun mükellef hakları bakımından sakıncalarına 2.2.1.3. başlığı altında değinildiği için burada tekrarlanmayacaktır. Risk analiz sistemi üzerinden yapılan çalışmalar sonucu mükelleflerin incelemeye alınmasına¹⁰²⁵ dair açıklama Hazine ve Maliye Bakanlığının internet sitesinde yayınlanmıştır. VDK’ye dair açıklamaların yer aldığı kısımda ve denetim stratejisi başlığı altında şöyle bir açıklama bulunmaktadır¹⁰²⁶:

¹⁰²⁴Vergi incelemesine ilişkin düzenlemelerde yer aldığı için sistematik yorumla bu sonuca ulaşmak mümkün olabilir.

¹⁰²⁵Bu konuda detaylı bilgi için bkz: B. Soydan (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. On iki Levha Yayınları.

¹⁰²⁶<https://www.hmb.gov.tr/denetim-stratejisi> (Erişim tarihi: 27.2.2021) (http- 39)

“VDK, incelenecek mükelleflerin seçiminde ve mükelleflere ilişkin vergi denetim süreçlerinde, teknolojinin getirdiği yeniliklerden yararlanmaktadır. Kurul, risk analiz sonuçlarına bağlı olarak tespit edilen mükellef kitlesinin sürekli olarak ve etkin bir vergi denetimine tabi tutulması esasına göre çalışır. Mükellef kitlesinin tespitinde çeşitli kaynaklardan toplanan veriler tasnif edildikten sonra muhtelif analizlere tabi tutularak, elde edilen sonuçlara göre çapraz kontroller gerçekleştirilir. Bu analiz ve kontroller sonucunda mükellefler risk unsurlarına bağlı olarak gruplara ayrılmakta ve incelenmesi gereken mükellefler tespit edilmektedir. Kurulun vergi denetim stratejisi; mükellefi cezalandırmaya yönelik bir yaklaşımdan ziyade, mükellef beyanlarının, mükellefin hesaplarına uygunluğunun tespitine yöneliktir.”

Şu hâlde risk analizlerinin vergi incelemelerinde kullanılacağına dair açıkça, kendi içinde neden-sonuç ilişkisi kuran yasal bir düzenleme olmaksızın bu uygulama sürdürülmektedir. Bunun gerçekten gerekli olup olmadığı ve sistematik yorumla bu sonuca ulaşılabileceği konusu elbette tartışılabilir ancak kanaatimizce gerek mükellef gerekse idare açısından bu denli hassas bir kurum hakkında bu kadar detaylı düzenlemeler yapılmışken aynı şekilde neden sonuç ilişkisinin de kanunla kurulması yerinde olurdu.

Vergi incelemesine dair bir diğer önemli husus, incelemenin zamanıdır. Vergi incelemesinin zamanlamasına ilişkin hususlar VUK’un 138. ve İnceleme Yönetmeliği’nin 9. maddelerinde düzenlenmiştir. VUK’un inceleme zamanı başlıklı md. 138/1 maddesine göre “Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıнын evvelden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir.” Bu hükmün üç maddesini ayrı ayrı incelemek konunun anlaşılması ve analizi için faydalı olacaktır.

Bu hükmü 7338 sayılı Kanunla değişen VUK md. 139 hükümleri ile birlikte değerlendirmek gerekir. 7338 sayılı Kanunla birlikte incelemenin esas olarak işyerinde yapılması kuralı, esas olarak dairede yapılmasına dönüşmüştür. Dolayısıyla önceki düzenlemeye göre, bir mükellef hakkında inceleme yapılabilmesi için önceden haber verilmesi zorunlu olmaması, mükellefin işyerinde yapılacak incelemeler için geçerliydi. Vergi incelemesi iş yerinde yapılacaksa mükellefe önceden haber verilmesine gerek yoktu ancak dairede yapılmak istenirse mükellefin yazılı olarak davet edilmesi gerekliydi; aksi

halde vergi incelemesine uygun bir şekilde başlanmış olmazdı¹⁰²⁷. Dolayısıyla her ne kadar kural olarak incelemenin mükellefe önceden bildirilmesi zorunlu değilse de uygulamada çoğunlukla mükellefe önceden haber verilmekteydi¹⁰²⁸. Ancak VUK'ta yapılan değişiklik sonrası inceleme esas olarak dairede yapılacağı için incelemeye tabi mükellefin gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenecektir. VUK md. 139/5'te mükellefin talep etmesi ve işyerinin uygun olması durumunda incelemenin iş yerinde de yapılacağı öngörülmüştür ancak bu talep her şekilde mükellefin kendisi hakkında bir inceleme başladığını öğrenmesinin ardından mümkün olur. Dolayısıyla bundan böyle mükellef kendisi hakkında bir inceleme başlatıldığından ancak inceleme başladıktan sonra haberdar olacaktır. Uygulamada kanundaki değişiklikten önce de incelemelerin büyük çoğunluğunun dairede yapıldığı ve bununla ilgili defter ve belge ibrazı için mükelleflere bildirimde bulunulduğu göz önüne alınırsa, inceleme zamanı ve mükellefin bundan haberdar olması bakımından uygulama ile yasal düzenleme eşleşmiş olmaktadır.

VUK md. 138/2'ye göre “incelemeler tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabilir”. Dolayısıyla tarh zamanaşımı sona erdikten sonra hakkında bir inceleme talep edilen mükellef bunu ileri sürerek incelemeye itiraz edebilir.

VUK md. 138/3'te daha önce bir inceleme yapılmış olmasının veya re' sen tarhiyat yapıldıysa bunun mükellefin yeniden incelenmesine ve hakkında ikmalen tarhiyat yapılmasına engel olmayacağı öngörülmüştür. Aynı hüküm İnceleme Yönetmeliği md. 23/8'de tekrarlanmış olup buna göre “İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Evvelce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mâni değildir.” Bu hüküm hem önemli hem de ilginçtir çünkü her şeyden önce vergi incelemesi gerek mükellef bakımından gerekse idare bakımından önemli bir maliyettir. Bir kez inceleme geçirdikten sonra tekrar tekrar aynı durumla karşılaşmak mükellef bakımından zarara yol açabileceği gibi bu hüküm idare açısından da suiistimale açıktır. Herhangi bir sınırlama olmadığı için vergi incelemesinin mükellefler üzerinde sistematik olarak siyasi veya başka amaçlarla araç olarak kullanılması mümkündür.

¹⁰²⁷Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 310.

¹⁰²⁸Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 418.

Diğer yandan tüm faaliyeti süresince bir kez inceleme geçiren bir mükellefin daha sonra incelemeden muaf olması da doğru olmayacaktır¹⁰²⁹. Buna ilişkin olarak Uluslararası Maliye Birliğinin (International Fiscal Association) (IFA) 2015 yılı kongresi için 42 ülke raporuna dayanarak oluşturulan genel raporda vergi incelemelerinde mükellef haklarının korunmasına yönelik iyi uygulamaları amaçlayan hukuk ilkelerinden biri “çifte inceleme yasağıdır” (ne bis in idem). Bu ilkeye göre bir mükellef bir vergilendirme dönemi için yalnızca bir kez incelemeye alınmalıdır¹⁰³⁰. Bu nedenle mevzuata inceleme için bir süre aralığı öngörülerek, örneğin “inceleme geçiren mükellef aynı vergi için iki yıl süreyle tekrar incelenemez” şeklinde bir hüküm getirilmesi idare ve mükellef arasındaki dengeyi kurmak bakımından yararlı olabilir¹⁰³¹.

İnceleme zamanından sonra, incelemenin yapılacağı yer ile defter ve belgelerin ibrazı VUK md. 139’da düzenlenmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere bu hükümde 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Kanunla önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler 1.7.2022 tarihinde yürürlüğe gireceği için hükmün önceki hali halen uygulanmaktadır. Bununla birlikte yapılan değişiklikler bu çalışmanın konusu bakımından önemli olduğu için karşılaştırmalı olarak incelemek yararlı olacaktır. Hali hazırda uygulanmakta olan “İncelemenin yapılacağı yer” başlıklı VUK md. 139’a göre;

“Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir.”

Ancak yapılan değişikliğin ardından VUK md. 139’un yürürlüğe girecek hali şöyledir:

“Vergi incelemeleri, esas itibariyle dairede yapılır.

¹⁰²⁹Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 16.

¹⁰³⁰P. Baker ve P. Pistone (2015). *The Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*. vol.100B. The Netherlands: IBFD, s. 37-38.

¹⁰³¹Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 16.

İncelemeye incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.

İstenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmiyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını ibraz etmesi için münasip bir mühlet verilir.

İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.

Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkarılan yönetmelikle belirlenir.”

Belirtmek gerekir ki 7338 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler doğrultusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 28 Haziran 2022 tarihli ve 31880 sayılı Resmî Gazete ’de “Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” yayımlanmış ve böylece İnceleme Yönetmeliği’nde de gerekli değişiklikler yapılmıştır.

VUK md. 139 ve İnceleme Yönetmeliği 13. maddede de yer alan *önceki* düzenlemede kural, incelemenin iş yerinde yapılmasıyken, ancak maddede sayılan koşulların varlığı halinde dairede yapılabileceği öngörülmüştü. Bu kuralın iki yararı vardır. İlk olarak, inceleme iş yerinde yapıldığı zaman mükellef kendini daha rahat hisseder, fazla baskı altında değildir; ikincisi ise vergiyi doğuran olay işyerinde gerçekleştiğine göre en sağlıklı bilgi yine buradan elde edilir¹⁰³². Dolayısıyla kanun değişikliğinden önce bu hükme göre mükellefin, incelemenin iş yerinde yapılmasını isteme hakkı olduğu, bununla birlikte incelemenin dairede yapılmasını ise istisna olduğu söylenebilir¹⁰³³. Ayrıca bu durumda incelemeyi dairede yapmak isteyen inceleme elemanı bunun için gerekli durumun varlığını kanıtlamakla yükümlü olduğu için burada ispat yükü vergi dairesine aitti¹⁰³⁴. Ancak kural vergi incelemesinin işyerinde yapılması olsa da uygulamada genel olarak defter ve belgelerin daireye teslimi istenmekte ve mükellefler de buna rıza göstermekteydi¹⁰³⁵. Bununla birlikte

¹⁰³²Candan, 2016b, **a.g.k.**

¹⁰³³Candan, 2016b, **a.g.k.**

¹⁰³⁴Candan, 2016b, **a.g.k.**

¹⁰³⁵Avcı, 2019, **a.g.k.**, 251.

VUK 139. madde açık hükmüne rağmen uygulamada inceleme yeriyle ilgili uyuşmazlıklar çıktığı ve mükelleflerin bu durumda defter ibraz etmedikleri için yaptırımla karşılaştıkları durumlara rastlanmaktaydı¹⁰³⁶. Fakat Danıştay içtihatları genelde bu işlemlerin iptali yönünde şekillenmiştir¹⁰³⁷.

Buna karşılık Danıştay, mükellefin bu yönde bir talebi olmadığı sürece incelemenin iş yerinde değil dairede yapılmasını başlı başına bir hukuka aykırılık olarak değerlendirmemişti. Danıştay VDDK'ye göre “defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemeyle saptanabilen bu husus, incelemenin işyerinde yapılmasını zorunlu kılmadığı gibi yükümlünün, incelemenin işyerinde yapılması gerektiği hususunda vergi denetmenine yönelik herhangi bir isteminin de bulunmaması karşısında mahkemece, işin esasına girilmeden cezalı tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamıştır.”¹⁰³⁸ Benzer şekilde “213 sayılı kanunun 256. maddesi uyarınca ibrazı zorunlu olan defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının istenmesi üzerine mükellefin incelemenin işyerinde yapılması hususunda herhangi bir istemde bulunmaması halinde defter ve belgelerin kanunda öngörülen usule uygun olarak istenildiğinin kabulü gerekir”¹⁰³⁹.

Bu konuyla doğrudan ilgili bir diğer husus ise inceleme tutanağının düzenlenme tarihine ilişkindi. Şöyle ki yasal değişiklikten önceki düzenlemeye göre incelemenin

¹⁰³⁶Baykara, 2007a, **a.g.k.**, 16.

¹⁰³⁷Danıştay 4. Dairesinin 22.6.1988 tarih ve 1987/5067 Esas ve 1988/2702 Karar sayılı kararı: “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/3 üncü maddesine göre bu kanunla tutulması mecburi olan defterlerin madde hükmünde sayılan diğer hallerin yanı sıra vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali de re’ sen takdir nedeni olarak belirtilmiş ise de, aynı Kanunun 139’uncu maddesinde, vergi incelemelerinin esas itibarıyla incelemeye tabi olanın işyerinde yapılacağı, işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri durumlarda incelemenin dairede yapılabileceği, bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak isteneceği hükme bağlanmış olduğundan, bu hüküm gereğine uyulmadan doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle re’ sen takdir sebebinin varlığından söz edilmesi mümkün değildir. Zira, defter ve belgeler belli bir nedene bağlı olarak isteneceğinden öncelikle istenme nedeniyle ilgili yasal gereklerin yerine getirilmesi zorunludur. Olayda da defter ve belgelerin incelenmek üzere ibrazının istendiği açık olduğuna göre inceleme elemanının öncelikle yukarıda değinilen yasa hükmü uyarınca işyerine gitmesi ve incelemeye başlama ile ilgili diğer gerekleri yerine getirmesi icabettiği halde hususları yerine getirmediği dosya içeriği ile sabittir.” Benzer bir diğer karar için bkz: Danıştay 4. Dairesinin 10.2.1998 tarih ve 1997/689 Esas ve 1998/443 Karar sayılı kararı.

¹⁰³⁸Danıştay. VDDK’nin 26.10.2001 tarih ve 2001/242 Esas ve 2001/388 Karar sayılı kararı. Benzer yönde kararlar için bkz: Danıştay. VDDK’nin 25.1.2002 tarih ve 2001/468 Esas ve 2002/45 Karar sayılı kararı; Danıştay. VDDK’nin 9.11.2001 tarih ve 2001/285 Esas ve 2001/412 Karar sayılı kararı.

¹⁰³⁹Danıştay. 4. Dairesinin 29.4.2010 tarih ve 2009/5837 Esas ve 2010/2349 Karar sayılı kararı.

yapılacağı yer, inceleme tutanağının düzenleneceği yer ve zamanını da belirlerdi çünkü değişiklikten önce İnceleme Yönetmeliği md. 9/3'e göre; "İncelemeye başlama tarihi, mükellefin tutanağı imzaladığı tarihtir. Tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması halinde tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilir; bu durumda incelemeye başlama tutanağının bir örneği ayrıca mükellefin bilinen adresine vergi dairesince gönderilir." Buna göre başlama tutanağının mükellefçe imzalandığı tarih incelemeye başlama tarihi olarak kabul edilmekte olup, esas olan mükellefin veya temsilcisinin nezdinde düzenlenmesi olduğu için tutanağın işyerinde ya da dairede tutulması mümkündü. Fakat VUK md. 139/1'da işin doğası gereği, incelemenin esas olarak işyerinde yapılmasını öngörüldüğü ve incelemeye başlamadan tutanak tutulamayacağı için, tutanak için işyerine gidip bunun mükellef nezdinde tanzim edilmesi gerekliliği vardı¹⁰⁴⁰. Uygulamada yapılan ise, inceleme tutanağı dairede düzenlenerek imzalaması için mükellefe davetiye gönderilmesi, mükellef davet icabet etmezse tutanak vergi dairesinin kaydına geçirilerek incelemeye başlanmasıydı¹⁰⁴¹. Hatta bazen mükellefle incelemeye ilişkin ilk temas doğrudan defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazıyla kurulmaktaydı¹⁰⁴². 7338 sayılı Kanunla VUK md. 139'da yapılan değişiklik sonrası, var olan düzenleme tersine çevrilmiş ve kural incelemenin esas olarak dairede yapılması istisna ise işyerinde yapılması olmuştur. Ayrıca İnceleme Yönetmeliği md. 9/3'te "İncelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarihtir." şeklinde kanuna uygun olarak değişiklik yapılmıştır. Vergi incelemesinin başlangıcı, mükellef açısından sürece katılımı, bu süreçteki haklarının kullanılması, incelemenin süresi ve pişmanlık ve ıslahtan yararlanma gibi açılardan önemlidir. Örneğin incelemeye başlama bildirimi düzenlenmediği sürece mükellefin pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkı yasal olarak devam etmektedir. Dolayısıyla incelemeye başlama bildirimi, tıpkı önceki düzenlemede inceleme tutanağında olduğu gibi vergi incelemesi bakımından hem bir şekil şartı oluşturur hem de mükellef hakkında sonuç doğuran bir işlemdir¹⁰⁴³.

¹⁰⁴⁰Candan, 2016b, a.g.k.

¹⁰⁴¹Candan, 2016b, a.g.k.

¹⁰⁴²Soydan, 2015, a.g.k., 435.

¹⁰⁴³Soydan, 2015, a.g.k., 425.

Daha önce de belirtildiği gibi bu düzenlemeyle birlikte uygulamadaki durum yasalaşarak meşrulaşmıştır ancak aynı zamanda mükellefin haklarının böylelikle kısıtlandığı da ifade etmek gerekir. Bu düzenlemeyle birlikte mükellefe defter ve belgelerini daireye götürme ve ibraz etme yükümlülüğü yüklenmektedir. Her ne kadar kayıtların büyük bir kısmı e-ortamda tutulmakta olsa da bu durum her mükellef için geçerli değildir. Madde gerekçesinde amaç “mükelleflere kolaylık ve zaman tasarrufu sağlamak” olarak ifade edilse de sonuçta kolaylık ve zaman tasarrufu sağlanan taraf vergi idaresi olmuştur¹⁰⁴⁴.

VUK md. 139/3’de öngörülen bir diğer önemli husus incelemeye ilişkin olarak defter ve belgelerin ibrazı için mükellefe bir süre verilmesi gereğidir. Bu sürenin ne kadar olacağı tam olarak belirlenmemiştir ama İnceleme Yönetmeliği md. 12/1’de on beş günden az olamayacağı düzenlenmiştir. Şu hâlde mükellefe en az on beş günlük ibraz süresi verilmelidir. Hatta, mükellefin haklı bir sebebi varsa bu süre daha fazla olabilir. Buna karşılık işyerinde yapılan incelemeler için kanunda herhangi bir süre öngörülmemiştir ancak yönetmelikteki hüküm herhangi bir ayırım gözetmemektedir. Dolayısıyla işyerinde yapılacak incelemeler için de bu asgari on beş günlük ibraz süresi geçerlidir. Zira, iş yerinde yapılan incelemelerde eğer mükellefin defterleri kendi iş yerinde değil, muhasebecisindeyse ya da ibraz etmek haklı bir sebepten ötürü zaman alacaksa yine süreye ihtiyaç olacaktır. Bununla birlikte İnceleme Yönetmeliği md. 12/4’e göre “ Mükelleflerin, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri Bakanlık tarafından oluşturulan sistemi kullanmak suretiyle elektronik ortamda ibraz etmesi esastır”. Mükellefe ihtiyacı olan ibraz süresinin tanınması savunma hakkıyla doğrudan ilgilidir çünkü defter ve belgeleri ibraz etmemek VUK’ta yaptırıma bağlanmış olduğu gibi, mükellef için inceleme sonunda re’sen tarhiyat olabilir ve bunlara bağlı olarak vergi ziyai suçu ortaya çıkması da mümkündür. Bu sebeple her ne kadar defter ve belgeleri ibraz etmek mükellefin yükümlülüğüyse de bunun için gerekli zamanı ve imkânı tanımak idarenin inisiyatifindedir. Mükellefe bu zaman tanınmadan re’sen tarhiyat yapılması ve vergi cezası kesilmesi, mükellefin kendisine savunma hakkı tanınmaksızın bunlara maruz kalması demektir. Mükellefe defter ve belgeleri ibraz için yeterince kendisine süre tanınmaması durumunda, mükellef savunma hakkının

¹⁰⁴⁴B. Doğrusöz (2021). Bir mükellef hakkı yok ediliyor. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/bir-mukellef-hakki-yok-ediliyor/635610> (Erişim tarihi: 1.6.2022)

ihlal edildiğini ileri sürebilir. Nitekim İnceleme Yönetmeliği md. 12/6 uyarınca, “Nezinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler, elektronik ortamda tutulmasına izin verilen veriler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülecektir”.

İnceleme yetkisi, zamanı ve yerinden sonra inceleme esnasında uyulacak esaslar VUK 140. madde ve İnceleme Yönetmeliği md. 7-23’teki hükümlerle düzenlemiştir. 7338 sayılı kanunla birlikte 1.7.2022’den itibaren yürürlüğe girmek üzere bu madde hükümlerinde de değişiklikler yapılmıştır. Her bir fıkra düzenlenen konu, eski ve yeni kanun hükmü ve İnceleme Yönetmeliğindeki düzenlemeler çerçevesinde mükellefin savunma hakkı bakımından aşağıda ayrı ayrı açıklanacaktır.

Yürürlükte olan VUK md. 140/1/1.b’ e göre “Vergi incelemesi yapanlar incelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler”. Bu fıkra, başka bir deyişle mükellefin vergi inceleme konusunu öğrenme hakkı, bilgi alma hakkının özel bir görünümü olduğu için savunma hakkı bakımından çok önemlidir¹⁰⁴⁵. Bu hak, incelemenin resmi dayanağı (bakanlık yazısı vb.), incelemenin sebebi, mükellefin hakkında bir ihbar olup olmadığı hususu, hangi vergileri ve dönemleri kapsadığı, ne tür bir inceleme olduğu gibi hususları kapsar¹⁰⁴⁶. Bunun yanı sıra inceleme elemanı, inceleme faaliyeti süresince her aşamada mükellefi bilgilendirmek, talep edildiği takdirde açıklama yapmak zorundadır. Bu mecburiyet yalnızca mükellefin bilgi alma hakkıyla ilgili olmayıp aynı zamanda sürecin mükellef ve idare arasında iş birliğiyle sağlıklı bir şekilde yürütülmesinin bir gereğidir¹⁰⁴⁷. Ancak 7338 sayılı kanunla bu hüküm “Vergi incelemesi yapanlar incelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirirler. Ayrıca, yazının bir örneğini bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderirler” şeklinde değiştirilmiştir. Bu noktada mükellefin bilgi almak hakkının daraltıldığını söylemek mümkündür çünkü idarenin *işe başlamadan evvel ve açık olarak izah etmek yükümlülüğü*

¹⁰⁴⁵Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 14.

¹⁰⁴⁶Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 14.

¹⁰⁴⁷Soydan, 2015, **a.g.k.**, 487.

kaldırılmıştır. “Vergi incelemenin konusunu bildirecek olmak” daha önceki düzenlemede yer alan detaylı açıklama yapma yükümlülüğünü karşılamamaktadır. Bu nedenle idare tarafından yalnızca konusu kendisine bildirilen vergi incelemesi için daha fazla bilgi almak adına tekrar idareye başvuru yapılması gerekecektir. Bu başvuruların ise kural olarak olumlu yanıtlanması gerekir ancak hükmün son hali dolayısıyla vergi idaresinin dar yorumlaması ve detaylı bilgi vermekten kaçınması da ihtimal dahilindedir.

7338 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesinde VUK md. 140, fıkra 1/b’de “Vergi incelemesi yapanlar vergi incelemesine başlanıldığı hususunu bir tutanağa bağlayarak bir örneğini nezdinde vergi incelemesi yapılana verirler. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler.” hükmü düzenlenmişti. Ancak 7338 sayılı kanunla bu hüküm ilga edilmiştir. Ayrıca İnceleme Yönetmeliği md. 9/2 hükmü de “Vergi incelemesine, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenecek “İncelemeye Başlama Bildirimi” ile başlanır. İncelemeye Başlama Bildiriminin bir örneği nezdinde inceleme yapılana, bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.” şeklinde değiştirilmiştir. Dolayısıyla vergi incelemesine başlama zamanı gerek VUK md. 140 gerekse İnceleme Yönetmeliği md. 9/2’de düzenlenmiş ve incelemenin başlangıcı, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarih olarak belirlenmiştir. İncelemeye başlama tarihinin tutanakla olan ilgisi ve buna dair savunma hakkına ilişkin tartışmalar VUK md. 139 kapsamındaki tartışmalarla birlikte ele alındığından burada yinelenmeyecektir. Sadece belirtmek gerekir ki vergi incelemesi, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarihte başlar ve Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilmek üzere ilgili denetim birimine teslim edilinceye kadar devam eder¹⁰⁴⁸.

İnceleme Yönetmeliği md. 11’e göre, incelemeye başlama bildiriminin içinde, hakkında inceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi, incelemenin türü (tam veya sınırlı inceleme olduğu), mükellefin incelemeye alınma gerekçesi, incelemenin konusu, inceleme dönemi, vergi türü, bildirimin düzenlenme tarihi ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların imzası ve mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında

¹⁰⁴⁸Candan, 2016b, a.g.k.

bilgilerin yer alması gerekir. Burada mükellefin, hak ve yükümlölükleri hakkında incelemenin başında bilgilendirilecek ve bu hususun tutanak altına alınacak olması mükellefin savunma hakkı bakımından önemlidir çünkü bu sayede mükellef inceleme süresince karşılaşılabileceğı ihtimallerden haberdar olmakta ve haklarını kullanabilmek için gerekli hazırlığı yapma imkânı elde etmektedir.

“Mükelleflerin, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri Bakanlık tarafından oluşturulan sistemi kullanmak suretiyle elektronik ortamda ibraz etmesi esastır (İnceleme Yönetmeliğı md. 12/4)”. Gerek kanun gerekse yönetmelik hükümlerinden anlaşılacağı üzere mevzuatta inceleme usulü çok detaylı olarak düzenlenmiş olup tüm bu ayrıntılı düzenlemelerin idarenin takdir yetkisine mahal bırakmayacak şekilde mükellefi korumak amacıyla yapıldığı açıktır. Ancak son fıkradaki düzenleme çok pratik görünmekle birlikte aynı zamanda ilginçtir çünkü dijital dönüşümle birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı mükelleflere ait e-ortamdaki tüm bilgi ve belgelere kolaylıkla ve doğrudan ulaşabilmektedir. Şu hâlde e-ortamda ibraz edilecek bilgi ve belgeler için idare mükelleften talep edecektir ancak mükellef tarafından ibraz edilmezse veya eksik ibraz edilirse idare bunlara doğrudan kendi sisteminden ulaşarak veya özel entegratörlerden talep ederek re’ sen bir inceleme yapabilecek midir? Bunu yapabilmesi halinde mükellefin ibraz yükümlölüğünün içeriğı yeniden düzenlenmeli ve aynı zamanda özel hayatın gizliliğı hakkının sınırları belirlenmelidir. Bu tartışma vergi hukukundaki e-dönüşümün her alanı için geçerli bir olup doğrudan mükellef haklarını ihlal olasılığı taşımaktadır ve bu nedenle savunma hakkı bakımından önemlidir.

VUK 140/1/3. b’de, inceleme usulünde resmi çalışma saatleri öngörölmüştür. Buna göre “Nezinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır)” hükmü kanundaki değışiklikle birlikte “İncelemenin iş yerinde yapılması halinde nezinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin yapıldığı yerdeki

faaliyeti sekteye uğratmıyacak şekilde yapılır)” şeklinde düzenlenmiş olup fiilen bir değişiklik yapılmamıştır. Aynı husus İnceleme yönetmeliği “çalışma saatleri” başlıklı 14. maddede düzenlenmiştir:

“(1) Vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, nezdinde inceleme yapılanın izni olmaksızın resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar.

(2) Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması gerektiği hallerde, bu işlemler resmi çalışma saatleri dışında da yapılabilir. Bu hallerde, işyerindeki faaliyetlerin sekteye uğratılmaması için gerekli tedbirler alınır.”

Dolayısıyla incelemenin işyerinde yapıldığı hallerde resmi çalışma saatlerine riayet edilmesi kural olup, tutanak tutulması veya tedbir alınması halleri bu kuralın istisnalarıdır.

VUK md. 140/1/4. b’ye göre “İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılana verilir”. Bu düzenleme “vergi incelemesinin bittiğine ilişkin resmi bir yazıyı isteme hakkı” olarak da nitelendirilmiştir¹⁰⁴⁹. Uygulamada bazen inceleme bittiğinde herhangi bir problem yoksa işlem yapılmamaktadır ancak bu mükellefin lehine bir durum değildir o nedenle her şekilde mutlaka bir yazı tanzim ve tebliğ edilmelidir¹⁰⁵⁰.

VUK md. 140/1/5. b’ye göre “Vergi incelemesi yapanlar, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler. Ancak, bu düzenlemelerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa bu hususu bağlı oldukları birimler aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına düzenleyecekleri bir rapor ile bildirirler.” Aynı hüküm İnceleme Yönetmeliği md. 18’de ‘Raporların mevzuata uygun olması’ başlığı altında daha detaylı olarak düzenlenmiştir. Buna göre;

“Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı Kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.

Mükelleflerin, inceleme sırasında vergi kanunlarına göre eleştiri konusu yapılacak hususlarla ilgili olarak inceleme elemanına özelge ibraz etmesi durumunda, özelge inceleme tutanağına dâhil edilir. Özelgenin mükellefin durumunu açıklayıp açıklamadığı hususu, inceleme elemanı tarafından düzenlenen raporda değerlendirilir.

¹⁰⁴⁹Gelir İdaresi Başkanlığı (2014). *Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi*, s. 9.

¹⁰⁵⁰Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 14.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, inceleme sırasında, vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerin vergi kanunlarına aykırı olduğu kanaatine varırlarsa, bu hususu bağlı oldukları birim aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bir rapor ile bildirirler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, en geç yirmi iş günü içerisinde görüşünü ilgili birime yazılı olarak bildirir.”

Bu düzenleme açık bir şekilde kanunlar hiyerarşisine uygun ve mükellefi koruyan bir düzenlemedir.

Vergi idaresi tarafından başlatılan vergi incelemesinin kanunen belirli bir süresi olmalı ve bu süre içinde işlemler tamamlanmalıdır. Bu gereklilik hukuki güvenlik ilkesi ve usulü güvenceler (procedural safeguards) ile ilişkilidir¹⁰⁵¹. Vergi incelemesinin makul sürede bitirilmesi gerek mükellefin çalışma hürriyetini ihlal etmemek ve gelişimini engellemek gerekse idare açısından kamu kaynaklarının etkin şekilde kullanılmasını sağlamak bakımından önemlidir¹⁰⁵². Bu sayede vergi incelemeleri bir sürüncemede kalmadan tamamlanır ve sonuçlandırılır. Buna dair düzenlemeler ise VUK md. 140/1/b. 6’da ve İnceleme Yönetmeliği md. 23 ile 23/A’da yer almıştır.

140/1/6’ya göre;

“İnceleme elemanlarının, incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapıldığı bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar”.

Bu hükümle birlikte tam ve sınırlı inceleme olmak üzere iki inceleme türü düzenlenmiştir. Tam ve sınırlı incelemeler için farklı süreler öngörülürken, sadece katma değer vergisi iade incelemelerine özgü olarak ayrı bir süre sınırı da getirilmiştir. Hükümün detayları ise İnceleme yönetmeliğinin belirtilen maddelerinde düzenlenmiştir.

¹⁰⁵¹Lopez, 2016, **a.g.k.**, 102.

¹⁰⁵²Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 419.

İnceleme Yönetmeliği md. 23'te "incelemelerin mümkün olan en kısa sürede tamamlanacağı" öngörülmüş ve kanun hükmüyle düzenlenen süreler yinelenmiştir. Yine kanuna paralel olarak yönetmeliğe göre "belirtilen süreler içerisinde incelemenin bitirilemeyeceğinin anlaşılması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, gerekçeli bir yazı ile bağlı oldukları birimden, inceleme süresinin bitiminden en geç on gün önce, ek süre talep edebilirler" (İnceleme Yönetmeliği md. 23/2).

"Ek süre talebi ilgili birim tarafından değerlendirildikten sonra tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, incelemenin bitirilememe nedeni ilgili birim tarafından nezdinde inceleme yapılar yazılı olarak bildirilir. İlgili birimler, incelemenin zamanında bitirilmesini sağlayacak gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür. İnceleme görevinin başka bir inceleme elemanına devredilmesi gerektiği hallerde, inceleme kalan süre içinde tamamlanır. Sınırlı incelemenin, sonradan ortaya çıkan durumlar nedeniyle tam incelemeye dönüşmesi halinde, inceleme süresi sınırlı incelemeye başlanılan tarih itibarıyla hesaplanır. Ek süre dahil olmak üzere, süresinde herhangi bir vergi inceleme raporu düzenlenmemesi halinde durum, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bağlı oldukları birime bildirilir. İlgili inceleme ve denetim birimi, incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümlerini uygulayabilir." (İnceleme Yönetmeliği md. 23/3-7)

Burada önemli olan husus bir incelemenin sınırlı olarak başlasa dahi süreç içinde tam incelemeye dönüşebilmesidir. Bunun için en baştan yeni bir inceleme usulü başlatılmasına gerek yoktur, idarenin kendi içindeki yazışmalarla yürütülür bu süreç. İnceleme esnasında, inceleme elemanı görevlendirme yazısında bulunan vergi konusu veya döneminden farklı bir konu veya döneme dair inceleme gerektiren bir husus tespit ederse, yazılı talebi üzerine bununla ilgili görevlendirilebilir. Buna dair bir rapor yazılması için sürecin baştan başlatılmasına veya yeni bir görevlendirme yapılmasına gerek yoktur¹⁰⁵³. Ancak zamanında bitirilememe sebebinin mükellefe bildirilecek olması, idareye gerekçe gösterme yükümlülüğü yüklerken mükellefi de idarenin süreçle ilgili keyfi bir tutum takınmasına karşı korumaktadır. Danıştay görüşü de bu usuldeki bir eksikliğin başlı başına bir aykırılık oluşturmayaacağı yönündedir¹⁰⁵⁴.

¹⁰⁵³Soydan, 2015, a.g.k., 426.

¹⁰⁵⁴Danıştay 4. Dairesinin 4.3.2019 tarih ve 2015/10606 Esas ve 2019/1693 Karar sayılı kararı. "Mahkemece, görevlendirme yazısında yer almayan vergi türü ve dönemle ilgili sınırlı inceleme yerine farklı vergi türü ve tam inceleme yapılarak, yetki verilmeyen 2009 yılı yanında 2010 yılında alınan faturalar hakkında raporda tespitlere yer verildiği, inceleme elemanının bu yolla yetkisini aşmış olduğu ve usulüne uygun şekilde

Uluslararası bilgi değişimi amacıyla yapılacak incelemeler ise İnceleme Yönetmeliği md. 23/A'da ayrıca düzenlenmiş olup, bu amaçla gerçekleştirilecek araştırmaların öncelikli olarak ele alınacağı ve en kısa zamanda tamamlanacağı ve fakat bu sürenin, bilgi talebinin Başkanlığa ulaştırıldığı tarihten itibaren iki ayı geçemeyeceği öngörülmüştür.

Kanunda ve yönetmelikte belirlenmiş bu sürelerin niteliği öğretide tartışmalıdır. Bu tartışmada, bir görüşe göre bu süreler idarenin çalışmasını hızlandırmak amacıyla getirilmiş düzenleyici süreler olarak nitelendirilirken diğer görüşe göre mükellefe güvence sağlayan sınırlayıcı süreler olarak kabul edilmektedir. Düzenleyici süre olduğunu savunan görüşün gerekçesi incelemenin bu sürede bitirilmemesi halinde bir yaptırım öngörülmemiş olmasıdır. Buna ilişkin bir Danıştay kararı olmamakla birlikte süre geçtikten sonra yapılan inceleme sonucunda bir tarh işlemi yapılırsa işlemi sakatlamasa dahi gecikme yüzünden mükellef zarara uğrarsa idareden bunun zararının tazminini isteyebilir (İYUK 13)¹⁰⁵⁵. Her ne kadar İnceleme Yönetmeliği md. 23/7'de verilen sürede incelemeyi bitiremeyen inceleme elemanı hakkında disiplin hükümleri uygulanabileceği öngörülmüş olsa da bu hem bir olasılıktır hem de bir yaptırım olduğu tartışmalıdır.

İnceleme süresinin mükellefi güvenceye alan sınırlayıcı süreler olduğu görüşünde ise süreler aşıldığı takdirde idari işlemin 'zaman yönünden yetki aşımına' uğrayacağı ve bu inceleme sonucunda yapılacak tarh veya ceza kesme işlemini sakatlayacağı ileri sürülmektedir¹⁰⁵⁶. Burada sürenin öngörülmesindeki asıl amaç mükellefin korunmasıdır¹⁰⁵⁷.

düzenlenmeyen vergi inceleme raporuna istinaden söz konusu mükelleflerden alınan faturalardan dolayı fatura tutarlarının maliyetlerden indirilerek cezalı tarhiyatların yapıldığı belirtilmiş ise de, yukarıda sözü edilen mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde inceleme elemanına kişilerle ilgili ayrıca bir yetki verilmesine gerek olmadığı, inceleme yapılan mükellefin iş ve işlemleri hakkında mevzuatla belirlenen sınırlar içinde inceleme yapma yetkisinin bulunduğu, sahte fatura kullanılması nedeniyle söz konusu inceleme raporunun düzenlendiği, yapılan inceleme sırasında maddi gerçek araştırılırken olayın tüm yönleriyle incelenmesi ve elde edilen her türlü bilgi ve delilin, hukukun çizdiği sınırlar aşılmadan inceleme elemanı tarafından tespit edilmesi gerektiği açıktır. Öte yandan inceleme elemanlarınca bu görev yerine getirilirken olayın akışı gereği bulunan delil ve tespitlerin kayıt altına alınması yönünden idarenin iç işleyişini düzenlemeye yönelik yönetmeliklerle getirilen kuralları lâfzı ile dar yorumlayarak özün biçime feda edilmesi anlayışının incelemenin sağlıklı yürütülmesine ve maddi gerçeğin ortaya konulmasına engel olacağı tabiidir. Olayda ise idarece, davacı hakkında sahte fatura kullandığı yönündeki emarelerden hareketle gerekli iç yazışmalar yapılarak ilgili dönemlerde vergi inceleme elemanlarınca yapılan araştırmalarla söz konusu vergi inceleme raporunun düzenlendiği davacının da 16/09/2013 tarihli ek tutanakla bilgilendirildiği anlaşıldığından Vergi Mahkemesi'nin davanın kabulüne ilişkin kararında hukuka uyarlık bulunmadığı..."

¹⁰⁵⁵Candan, 2016b, a.g.k.

¹⁰⁵⁶Soydan, 2015, a.g.k., 491.

¹⁰⁵⁷Soydan, 2015, a.g.k., 492.

Ayrıca bu süreler özel bir idari usul kanunu olan VUK'ta, idareye yönelik şekilde, kesin ve azami olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bir incelemenin zamanında bitirilememesi halinde mükellefe talep hakkı vermektedir. Mükellef kanunilik ve hukuki güvenlik ilkesi gereği incelemenin kanunda öngörülen sürede bitirilmesini isteme hakkına sahiptir¹⁰⁵⁸. Kanaatimizce bu görüş ve gerekçeleri isabetli olup, bu sürelerin sınırlandırıcı olduğunu kabul etmek gerekir.

Vergi incelemesi tamamlandıktan sonra vergi inceleme elemanı buna ilişkin bir vergi inceleme raporu hazırlayarak ilgili vergi dairesine gönderecektir. Vergi inceleme raporunun niteliği, içeriği ve nasıl düzenleneceği VUK'ta öngörülmemiştir fakat İnceleme Yönetmeliği, RDK Yönetmeliği, VDK Yönetmeliği ve TÖU Yönetmeliğinde buna dair düzenlemeler yapılmıştır. İnceleme Yönetmeliği'ne göre vergi inceleme raporu, "Vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapordur". VDK Yönetmeliği md. 53/1 uyarınca "Vergi inceleme raporları, VUK ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir". Bununla birlikte inceleme esnasında eğer VUK 359. maddesi kapsamındaki fiillerin varlığı tespit edilirse VUK 367'nci maddesi uyarınca yeterli sayıda vergi suçu raporu düzenlenir (VDK Yönetmeliği md. 54).

Vergi inceleme raporlarını düzenlenme usulü ve içeriği İnceleme Yönetmeliği md. 19 ve VDK Yönetmeliği md. 53'te ayrı ayrı düzenlenmiştir¹⁰⁵⁹.

¹⁰⁵⁸Soydan, 2015, **a.g.k.**, 493-494.

¹⁰⁵⁹İnceleme Yönetmeliği md. 19:

"(1) Vergi inceleme raporları, vergi türü ve dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenir. Vergilendirme dönemi bir yıldan daha kısa olan vergilere ilişkin vergi inceleme raporları, her bir döneme ilişkin matrah ve/veya vergi farkları ayrı ayrı gösterilmek suretiyle hesap dönemine göre kazançları tespit edilenler için takvim yılı aşılmamak koşuluyla, özel hesap dönemine tâbi mükelleflerde ise özel hesap dönemine tekabül edecek şekilde tek bir rapor olarak düzenlenebilir.

(2) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca kendilerine verilmiş vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve birden fazla vergi türünde eleştiri gerektiren hususlara ilişkin raporlar ayrı ayrı düzenlenir.

(3) Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, vergi inceleme görevleri ile ilgili olarak tespit edilen ve eleştiri gerektiren bir hususun diğer vergisel işlemlerin düzeltilmesini de gerektirdiği durumlarda bu işlemlere ilişkin düzeltme önerilerine vergi inceleme raporlarında yer verilir. Ancak farklı mükellef nezdinde vergisel işlemlerin düzeltilmesine yönelik vergi inceleme raporu düzenlenmesi gerekiyorsa, söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir.

(4) Tarhiyat ve/veya ceza önerisi içeren vergi inceleme raporları; giriş, usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştirilen hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. Mükellefin inceleme esnasında ileri sürdüğü ve tutanakta yer alan itiraz ve mülahazaları ile bunlara ilişkin ayrıntılı değerlendirmelere raporun eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde vergi inceleme raporlarının sonuç bölümünde gösterilir.

İnceleme Yönetmeliği 19. madde metninden anlaşıldığı üzere yönetmelikte inceleme raporlarına dair ayrıntılı bir düzenleme yapılmış ve bu sayede vergi inceleme raporlarının düzenlenme usulü ve içeriği net olarak belirlenmiştir. Burada savunma hakkı bakımından önemli olan husus, mükellefin incelemeye dair itiraz ve düşüncelerine raporda yer verilmesi imkanındır (İnceleme Yönetmeliği md. 19/4). Bu sayede mükellefler inceleme raporlarına bir nevi ihtirazı kayıt koyma hakkına sahip olur.

İnceleme raporları düzenlenirken mükellefin savunma hakkı bakımından önemli olan bir diğer husus ise vergi tekniği raporlarıdır (“VTR”). Birden fazla mükellefi, vergi türünü veya vergi dönemini kapsayan, *eleştiri konusu yapılabilecek konuların belirlenmesi durumunda* her biri için ayrı ayrı rapor düzenlemek yerine hepsini tek bir raporda ifade etmek amacıyla VTR düzenlenebilir (VDK Yönetmeliği md. 53/3). VTR gerek öğretilerde gerekse uygulamada hayli tartışmalı bir konu olduğundan üzerinde durmakta yarar bulunmaktadır.

VTR, daha sonradan hazırlanacak olan vergi inceleme raporunun ekini oluşturur (VDK Yönetmeliği md. 53/3). Dolayısıyla bu raporun vergi inceleme raporunun gerekçesini oluşturduğu söylenebilir. Fakat bu denli önemli bir belge ne kanunda düzenlenmiş ne de yönetmelikte tanımlanmıştır. Sadece VDK Yönetmeliği’nde böyle bir rapor düzenlenmesi usulüne yer verilmiştir.

VDK Yönetmeliği’ne göre bir VTR düzenlenmesi için gerekli şart “eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesidir”. Dolayısıyla çoğu zaman VTR varsa re’ sen takdiri ve vergi cezasını gerektiren bir durum olduğu söylenebilir¹⁰⁶⁰. Bununla birlikte vergi suçunun tespit edildiği hallerde söz konusu olabilir. Her ne kadar vergi incelemeleri birer ön hazırlık işlemi olsa da idare hukukunda VTR’ye dayanan incelemeler vergi suçu söz konusuysa adli soruşturmanın bir parçasını oluşturur çünkü burada mükellef hakkında bir suç şüphesi mevcuttur dolayısıyla mükellef aynı zamanda şüpheli konumundadır¹⁰⁶¹. Bunun yanı sıra eğer bir inceleme mükellefin hesapları hakkında sahte fatura kullandığı öne sürülerek

(5) Yapılan vergi incelemesi sonucunda, inceleme konusu ve dönemine ilişkin eleştiriyi gerektirecek herhangi bir hususun tespit edilememesi halinde bu durum ilgili birim tarafından mükellefe yazı ile bildirilir.

(6) Vergi müfettişleri, vergi inceleme raporları ile bu raporlara ilişkin içeriği Başkanlıkça belirlenmiş olan rapor özetlerini, Başkanlığın bilgi işlem sistemi ile uyumlu olacak şekilde düzenler ve bunların birer örneğini elektronik ortamda Başkanlığa gönderirler.”

¹⁰⁶⁰Baykara, 2014, **a.g.k.**, 66.

¹⁰⁶¹Baykara, 2014, **a.g.k.**, 68.

başlatıldıysa, çok büyük ihtimalle mal veya hizmet aldığı başka bir mükellef hakkında da sahte fatura düzenlediği iddiasıyla VTR düzenlenmiştir¹⁰⁶². Hakkında inceleme başlatılan mükellef gerçekten o mal veya hizmeti almış olsa bile eğer fatura sahteyse ve buna dair VTR varsa müeyyide ile karşılaşabilir. Üstelik bu halde diğer mükellef hakkındaki VTR de mahremiyet nedeniyle çoğu zaman mükellefe gösterilmemektedir. Bu durum KDV incelemeleri esnasında oluşursa ve mal veya hizmet alımı kabul edilmezse hem mükellefin KDV indirimi reddedilir hem de mükellef özel esaslar kapsamına (kod listesi) alınır. Bu inceleme sonucunda mükellefin habersiz olduğu veya bilmeden bu faturaları kullandığı kabul edilirse ceza bir kat kesilir; aksi halde hem üç kat ceza kesilir hem de mükellef hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunulur¹⁰⁶³. Dolayısıyla VTR mükellef hakkında oldukça olumsuz sonuçlar doğuran bir işlem olduğu için bir hazırlık işlemi olsa da mutlaka mükellefin bu konuda bilgilendirilmesi gerekir.

Bir VTR, hakkında inceleme yapılan mükellefin kendisi, kendisiyle beraber başka mükellefler veya sadece başka bir mükellef hakkında düzenlenmiş olabilir¹⁰⁶⁴. VTR'ler, birden çok mükellefi veya vergi türünü kapsayabileceği gibi, bir mükellefin birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin olarak konuyu bütün halinde ele alacak şekilde de düzenlenebilir. Uygulamada VTR düzenlendikten sonra, buna dayanarak her mükellef için, her dönem ve her bir vergi için ayrı vergi inceleme raporu düzenlenmektedir¹⁰⁶⁵.

VTR'nin vergi inceleme raporuyla birlikte mükellefe tebliğ edilip edilmemesi savunma hakkıyla olan ilişkisi bakımından önemlidir. VDK Yönetmeliği md. 53/4'e göre;

“Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek *vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz*. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.”

¹⁰⁶²Baykara, 2014, **a.g.k.**, 65.

¹⁰⁶³Baykara, 2014, **a.g.k.**, 65. Mükelleflerin kod listesine alınmaları ve bunun savunma hakkıyla olan ilişkisi için bkz 3.2.1.2.2. no'lu başlık.

¹⁰⁶⁴Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 197.

¹⁰⁶⁵Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 197

Yönetmelikte sahte belge düzenleme söz konusu olduğu hallerde, buna dair VTR'nin belgeyi kullanan mükellefe tebliğ edilmeyeceği ve fakat vergi inceleme raporunda buna dair detaylı bilgilerin yer alması gereği düzenlenmiştir. Belirtmek gerekir ki bu hüküm başlı başına mükellefin savunma hakkına aykırılık oluşturmaktadır. Savunma hakkının anayasal bir hak, düzenlemenin ise yönetmelik olarak bir idari işlem olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu hükmün anayasaya aykırılığı ileri sürülebilir.

Uygulamada ise sadece bu hükme istinaden değil, aynı zamanda mükellefin vergi mahremiyeti ileri sürülerek sahte belge kullanımına ilişkin olmasa dahi VTR'nin vergi inceleme raporları tebliğ edilirken ek yapılmadığı bilinmektedir. Bu ise pek çok uyuşmazlığa konu olduğu gibi öğretide mükellefin savunma hakkı bakımından çok tartışılmıştır. Danıştayın bu konuda farklı olaylar nezdinde pek çok kararı bulunmaktadır. Bu tartışmalara ileride yer verilecektir.

VTR eğer bir mükellef nezdinde birden fazla yıla dair veya farklı vergi türleriyle ilgili olarak yapılan inceleme sonucunda düzenlenirse, bu raporlarda yer alan bilgilerin çoğu mükellefin kendisi hakkındaki bilgiler olacağından VTR'nin tebliği halinde vergi mahremiyetini ihlal söz konusu olmayacaktır. Mükellefin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek sebebiyle hakkında yapılan inceleme sonucu düzenlenen VTR de buna dahildir. Uygulamada bunların tebliğinde genelde sorunla karşılaşmamaktadır fakat bazen VTR'nin vergi inceleme raporuna eklenmediği ve hatta vergi dairelerinin, talep üzerine dahi bu raporu vermediği görülmektedir¹⁰⁶⁶. Buna dair Danıştay'ın, mükellefin kendi adına düzenlenen VTR'nin tebliğ edilmemesi durumunda savunma hakkının kısıtlandığı ve bu sebeple tarhiyatın iptal edilmesi gerektiği yönündeki görüşü yerleşmiştir¹⁰⁶⁷.

Buna karşılık eğer bir incelemede, mükellefin fatura aldığı veya fatura düzenlediği başka mükelleflerin, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilirse, bu bilgiler doğrudan kendisiyle ilgili olmadığından diğer

¹⁰⁶⁶Baykara, 2014, a.g.k., 65.

¹⁰⁶⁷Danıştay 4. Dairesinin 7.11.2013 tarih ve 2010/7262 Esas ve 2013/7406 Karar sayılı, 22.1.2014 tarih ve 2013/6012 Esas ve 2014/376 Karar sayılı, 11.2.2014 tarih ve 2013/7876 Esas ve 2014/712 Karar sayılı, 18.3.2014 tarih ve 2012/7318 Esas ve, 2014/1828 Karar sayılı, 3.4.2014 tarih ve 2013/3172 Esas ve 2014/2247 Karar sayılı, 4.6.2014 tarih ve 2011/4065 Esas ve 2014/4161 Karar sayılı kararları.

mükellefin vergi mahremiyeti ileri sürülebilir¹⁰⁶⁸. Uygulamada böyle bir durumda VTR’de bir mükellef hakkında sahte belge düzenlediğine dair veriler varsa ve inceleme başlatıldıysa, bu inceleme üzerine bir VTR düzenlenir. Daha sonra bu mükellefle iş yapanların da sahte belge kullanıcısı olup olmadığının incelenmesi gerekir ve bu inceleme sonucunda yazılan inceleme raporunda diğer VTR’ye atıfla bu mükellefin sahte belge kullanıcısı olduğu sonucuna varılabilir. Ancak bunlar olurken mükellef atıf yapılan VTR’den habersizdir çünkü vergi inceleme raporunda bu VTR’nin yalnızca tarih ve sayısı belirtilir; VTR mükellefe tebliğ edilmez hatta talep etse dahi kendisine verilmemektedir¹⁰⁶⁹. Başka bir deyişle, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı fatura kullanan mükellefin, bu faturayı aldığı mükellef hakkında düzenlenen VTR’de, faturayı kullanan mükellefin kendisi hakkında düzenlenmiş bir VTR yoktur ancak o faturayı düzenleyen mükellef hakkında bir VTR vardır. Ancak faturayı kullanan mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, bu VTR’ye atıf yapılmakta, rapor hakkında detaylı bilgi verilmeden sadece faturanın sahte olduğundan bahisle farklı vergi türlerinde mükellef hakkında tarhiyat yapılmaktadır¹⁰⁷⁰. Bu konuda da Danıştayın başka mükellefler hakkında tanzim edilen VTR’lerin tebliğ edilmemesi durumunda savunma hakkının kısıtlandığı yönünde kararları mevcuttur¹⁰⁷¹.

VTR’lerin kapsamı çok geniş olup içinde sadece hakkında inceleme yapılan mükellefin değil, başka mükelleflerin durumlarının da değerlendirilmesi nedeniyle bu raporların mükellefe tebliğ edilmesi durumunda diğer mükelleflerin mahremiyetinin ihlal edileceği ileri sürülebilir¹⁰⁷². Oysa, mükellefin savunma hakkını tam olarak kullanabilmesi için, kendisi hakkında yapılan idari işlemin içeriğini detaylarıyla bilmesi gerekir. Bir vergi inceleme raporu şeklen eksiksiz hazırlansa dahi içeriğinde mükellefe atfedilen kusurların sebeplerinin yer almadığı, sadece VTR’ye atıf yapıldığı ve fakat VTR’nin tebliğ edilmediği bir durumda savunma hakkının gereği yerine getirilmemiş olacaktır¹⁰⁷³. Bir mükellefin işlemleri

¹⁰⁶⁸Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 198.

¹⁰⁶⁹Baykara, 2014, **a.g.k.**, 65.

¹⁰⁷⁰Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 200.

¹⁰⁷¹Danıştay 9. Dairesinin 30.9.2015 tarih ve 2015/6060 Esas ve 2015/10001 Karar sayılı kararı; Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 201.

¹⁰⁷²Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 193.

¹⁰⁷³Doğrusöz, 2015a, **a.g.k.**

eleştirilirken başka bir mükellefe göre gerekçelendiriliyorsa, eleştirilen mükellefin bunu bilmek en doğal hakkıdır¹⁰⁷⁴.

Uygulamada VTR'lerin tümü vergi mahremiyetinin korunması ilkesi gerekçesiyle mükelleflere tebliğ edilmemektedir¹⁰⁷⁵ fakat savunma hakkı gereğince vergi inceleme raporunun gerekçesi niteliğindeki her tür VTR mükellefe tebliğ edilmelidir¹⁰⁷⁶. Genellikle VTR'den yola çıkılarak yapılan vergi incelemesi sonucunda vergi ve/veya ceza ihbarnamesi tebliğ edildiğinde VTR ihbarnameye eklenmemektedir¹⁰⁷⁷. Vergi inceleme raporları ve bunlara dayanak olan vergi tekniği raporları, mükellefle ilgili yapılacak tarhiyatlarda esas alınmaktadır. Eğer bunlar mükellefe tebliğ edilmezse, mükellef hakkında yapılan işlemin gerekçesine ve detaylarına dair yeterli bilgiye sahip olamayacaktır. Bunun sonucu olarak mükellefin savunma hakkı ihlal edilmiş olur¹⁰⁷⁸.

Uygulamada başka mükellefler için düzenlenen VTR'lerin vergi mahremiyeti gerekçesiyle tebliğ edilmemesi daha yayın olsa da bazen mükellefin kendi hakkında düzenlenen VTR'nin bile kendisine tebliğ edilmediği durumlara rastlanır. Ancak, DVDDK mükellefe uzlaşma, dava, savunma vb. haklarını kullanabilmesi için tarhiyata esas olan takdir komisyonu kararları, vergi incelemesi raporları ve VTR'nin ihbarnameye eklenmesi gerektiği yönünde karar vermektedir¹⁰⁷⁹.

¹⁰⁷⁴Doğrusöz, 2015a, **a.g.k.**

¹⁰⁷⁵Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 197.

¹⁰⁷⁶Baykara, 2014, **a.g.k.**, 66.

¹⁰⁷⁷Baykara, 2014, **a.g.k.**, 65.

¹⁰⁷⁸İ. Aydemir (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, s. 184.

¹⁰⁷⁹Danıştay VDDK'nin 18.6.2014 tarih ve 2014/300 Esas ve 2014/562 Karar sayılı kararı. "İncelenen dosyada, davacıya anılan vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 34. maddesinin, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarname ile tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35. maddesinin ikinci fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Buradan, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda, davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 Sayılı Kanun'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına

Bununla birlikte Danıştayın bazı kararlarında ise bir mükellef hakkında düzenlenen VTR’lerde başka mükellefler hakkında özel bilgiler bulunduğu ve tebliğin vergi mahremiyetini ihlal edeceği gerekçesiyle tebliğ edilmemesi savunma hakkı kapsamında değerlendirilmemiş ve vergi mahremiyeti kapsamında görülmüştür¹⁰⁸⁰. Ancak son zamanlarda bu daireler de görüşlerini değiştirmeye ve VTR’nin tebliğ edilmemesini savunma hakkına aykırılık olarak değerlendirmeye başlamışlardır. Örneğin Danıştay 4. Dairesinin buna ilişkin bir kararında¹⁰⁸¹;

“...Her ne kadar anılan vergi tekniği raporları davacı adına düzenlenmemişse de, söz konusu mükellefleri komisyon karşılıklı sahte olarak fatura düzenlediğinden bahisle davacı şirket adına düzenlenmiş olan faturaların toplam tutarı üzerinden matrah belirlendiği ve davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda doğrudan anılan vergi tekniği raporlarına atıf yapıldığı göz önüne alındığında, vergi tekniği raporlarının davacıya tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkının engellendiği...” ifade edilmiştir.

VTR, vergi inceleme raporundan ayrı düşünülmemelidir. VUK md. 35/2’deki düzenleme “re’ sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir” şeklindedir. Bu düzenleme, VDK Yönetmelik md. 53/3 hükmüyle birlikte düşünüldüğünde ihbarnameye birlikte vergi inceleme raporunun eki olarak VTR’nin mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Buna ilaveten eğer vergi inceleme raporunun içinde yeterli bilgi yoksa ve onun yerine VTR’ye atıf verildiyse VTR zaten zorunlu ek halini alacaktır¹⁰⁸². Danıştay içtihadı da bu görüşü desteklemektedir¹⁰⁸³:

“Her ne kadar 35’inci maddede vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi öngörülmemiş ise de sözü edilen maddedeki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. İhbarnameye yalnızca davacıyı, adına yapılan tarhiyat hakkında yeteri kadar bilgilendirmeyen vergi inceleme raporunun eklenmesi, bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez. Bu nedenle, tarhiyatın yasal ve maddi dayanağı olan vergi tekniği raporunun davacıya duyurulmaması, Vergi Usul Kanununun 108’inci maddesinde yapılmış düzenleme karşısında esasa müessir bir şekil hatası olup, ihbarnamayı hükümsüz kılacağından, mahkemece işin esası incelenerek, geçici vergiyi kaldırmak suretiyle tarhiyatın değiştirilmesi yolunda verilen kararda kanuna uygunluk bulunmamaktadır.”

düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir.”

¹⁰⁸⁰Danıştay 4. Dairesinin 22.2.2016 tarih ve 2016/1181 Esas ve 2016/629 Karar sayılı kararı.

¹⁰⁸¹Danıştay 4. Dairesinin 27.4.2015 tarih ve 2014/5699 Esas ve 2015/1785 Karar sayılı kararı.

¹⁰⁸²Baykara, 2014, **a.g.k.**, 67.

¹⁰⁸³Danıştay 3. Dairesinin 5.7.2001 tarih ve 2000/1150 Esas ve 2001/2696 Karar sayılı kararı.

VTR ile ilgili olarak karşılaşılan bir diğer ilginç durum ise yargı aşamasında gerçekleşir. Şöyle ki, vergi daireleri, VTR'yi tebliğ etmemeye gerekçe olarak mükellefin alışveriş yaptığı kişinin vergi mahremiyetini göstermektedir. Ama dava aşamasında mahkeme ara karar verdiği ve istediği takdirde bu rapor genelde mahkemeye ibraz edilmektedir¹⁰⁸⁴. Dolayısıyla sonuç olarak mükellefin ulaşabildiği bu raporun idari aşamada tebliğ edilmemesinin idare açısından hukuki veya pratik bir sebebi bulunmamaktadır. Buna karşılık VTR'nin idari aşamada tebliğ edilmemesi idare karşısında mükellefin savunma hakkını kısıtlamaktadır.

Yargı aşamasında re' sen araştırma ilkesinden yola çıkarak mükelleflere VTR'yi görme imkânı sunulduğu iddiası ise mükellefin idari aşamada bilgi edinme hakkının ve dolayısıyla savunma hakkının ihlal edilmesi durumunu ortadan kaldırmaz¹⁰⁸⁵. VTR idari işlemin asıl sebebi¹⁰⁸⁶. Bu nedenle, VTR'nin dava aşamasında tebliği halinde, mükellef idari aşamadaki haklarını kullanamayacaktır¹⁰⁸⁷. Yargılamada re' sen araştırma ilkesi, idari işlemin hukuka uygunluk denetimi amacıyla her türlü araştırmanın yapılmasını mümkün kılar ancak bu ilkenin idari işlem tesis edilirken mevcut olan eksik ve yanlışların yargı aşamasında mahkeme tarafından tamamlanması veya düzeltilmesi işlevi gördüğü söylenemez¹⁰⁸⁸. Vergi yargısında delil niteliği taşıyan VTR'nin, mükellefe soruşturma ve tarh aşamasında hiç iletilmediği; hatta dava aşamasında dahi tartışılmadığı durumlar görülmektedir¹⁰⁸⁹.

Danıştayda VTR'nin tebliğ edilmemesi ile ilgili iki farklı görüş bulunmaktadır. İlkine göre VTR'nin ihbarnameye eklenmemesi bir şekil noksanlığıdır fakat tarhiyatı etkilemez dolayısıyla sonradan mahkeme tarafından bu istenebilir¹⁰⁹⁰. Diğer bir deyişle VTR mükellefe tebliğ edilmelidir ancak tebliğ edilmemesi halinde dava aşamasında bu esaslı bir şekil

¹⁰⁸⁴Baykara, 2014, **a.g.k.**, 68.

¹⁰⁸⁵Doğrusöz, 2015a, **a.g.k.**

¹⁰⁸⁶Baykara, 2014, **a.g.k.**, 68.

¹⁰⁸⁷Baykara, 2014, **a.g.k.**, 68.

¹⁰⁸⁸Doğrusöz, 2015a, **a.g.k.**

¹⁰⁸⁹B. Baykara (2014). Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının "Bireysel Başvuru" Hakkı Bakımından İncelenmesi. *Vergi Dünyası*, 398, s. 64.

¹⁰⁹⁰Danıştay 4. Dairesinin 22.2.2016 tarih ve 2016/1181 Esas ve 2016/629 Karar sayılı kararı.

noksanlığı olarak değerlendirilmemeli ve mahkemeye ibraz edilen raporu mükellefe tebliğ edilmeli ve bundan sonra savunması alınarak işin esası hakkında karar verilmelidir¹⁰⁹¹. Diğer görüşe göre ise savunma hakkı ihlali basit bir şekil noksanlığı değildir, savunma hakkı ihlali sebebiyle tarhiyat iptal edilmelidir. Buna ilişkin kararında Danıştay görüşünü;

“Davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan davaya konu cezalı tarhiyatın dayanağı olan ve söz konusu vergi inceleme raporunda atıf yapılan vergi tekniği raporunun, ihbarnamelerin tebliğ edilmesini müteakip davalı idarece 21.10.2013 tarihinde müstakil olarak tebliğ edildiği, dava açıldıktan sonra müstakilen vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesinin davacıya tam ve eksiksiz bir şekilde savunma hakkı tanındığını göstermeyeceği, davacının savunma hakkının engellendiğinden davanın kabulü gerekir. Karar onanmalıdır.”¹⁰⁹² şeklinde ifade etmiştir.

Öğretide birinci görüşün doğru olduğunu savunanlar¹⁰⁹³ vardır fakat kanaatimizce ikinci görüş doğrudur. Nitekim idari aşamada bu rapor tebliğ edilmezse mükellefin dava yoluna gitmeden uzlaşma, vergide indirim gibi haklardan mahrum kaldığı iddia edilebilir¹⁰⁹⁴. Ayrıca aksinin kabulü vergi idaresini VTR’nin tebliği konusunda çekinceli davranmaya sevk edebilecektir.

İdari aşamada da eğer sahte fatura kullanımı iddiasıyla inceleme başlıyorsa savunma hakkı doğar çünkü hiç şüphesiz bu bir isnattır. Mükellefin şüpheli olması halinde daha inceleme aşamasındayken adli süreç başlamış olur. Bu aşamada mükellef VTR’nin içeriğini öğrenmek isteyebilir çünkü her şeyden önce bilgi edinme hakkı kapsamında, savunma hakkını kullanabilmek için mükellefin idare karşısında bu hakkı vardır. Bu yüzden de VTR’nin tebliğ edilmemesi savunma hakkına aykırılık teşkil eder¹⁰⁹⁵. Ancak, adli süreç olmasa, sadece vergi ziyaı cezası oluşsa dahi burada yine bir idari yaptırım söz konusu olduğu için AİHM ve AYM mükellefin savunma hakkı kapsamında VTR’nin içeriğini öğrenme hakkını kabul etmektedir. VTR ceza mahkemesinde hâkime ibraz edildiğinde ise açık yargılamada tartışılır¹⁰⁹⁶. Bu durumda eğer idari aşamada tebliğ edilmeyen VTR yargı

¹⁰⁹¹Danıştay 3. Dairesinin 30.10.2014 tarih ve 2014/9995 Esas ve 2014/4794 Karar sayılı kararı.

¹⁰⁹²Danıştay 4. Dairesinin 9.12.2014 tarih ve 2014/7670 Esas ve 2014/8255 Karar sayılı kararı.

¹⁰⁹³Candan, 2016b, **a.g.k.**

¹⁰⁹⁴Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 203.

¹⁰⁹⁵Baykara, 2014, **a.g.k.**, 68.

¹⁰⁹⁶Baykara, 2014, **a.g.k.**, 68

aşamasında açık yargılamada tartışılacaksa, bu halde aynı durum karşısında, suç şüphesi ile incelenen mükellefe daha fazla mı savunma hakkı tanındığı sorgulanabilir.

Öğretide bir görüşe göre, eğer sahte belge düzenlenmesi ve kullanılmasıyla ilgili bir VTR varsa, bunun içinde yer alan ve mükellefin mal sattığı diğer mükelleflerin de bilgilerinin verilmesi gerekir çünkü ceza davası söz konusu olursa birlikte yargılanma söz konusu olacaktır. Ama esas olarak bu bilgilerin verilmesi ve kime üç kat ceza uygulandığı ve savcılığa sevk edildiğinin bilinmesi gerekir ki bu sayede kişiler idarenin keyfi davranıp davranmadığını denetleyebilecek ve idareye olan güven artacaktır¹⁰⁹⁷. Kanaatimizce VTR'nin tebliği için bu gerekçe ve iddiaya dayanmak mümkün değildir ama bakış açısının önemli olduğunu vurgulamak gerekir.

Sonuç olarak VTR'nin her durumda mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. VUK md. 35'e göre ihbarnamenin içeriğinde, kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re' sen vergi tarhını gerektiren sebepler ile takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re' sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti yer alacaktır. Şu hâlde bu hüküm ve VDK Yönetmeliği md. 53/3 dolayısıyla, VTR tıpkı vergi inceleme raporu gibi ihbarnamenin içeriğinde doğal olarak yer almalıdır. Mükellefin savunma hakkının varlığında bununla ilgili bir şüphe olmaması gerekir. Bununla birlikte, VTR'nin mükellefe tebliği edilmemesi silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturur.

VTR'nin mükellefe tebliğ edilmemesinin uygulamada hem idare hem de mükellef aleyhine sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Vergi idaresi bu uygulaması nedeniyle pek çok davayı kaybetmekte ve sonuçta zamanaşımı nedeniyle gerekli tebligatları yapamamaktadır¹⁰⁹⁸. Bu nedenle bu konuda bir uygulama birliği oluşturulması hem yargının yükünü hafifletecek hem de kamu zararını azaltacaktır¹⁰⁹⁹. Bunun için de bu konuya dair mevzuatta açık bir düzenleme yapılması her iki tarafın yararına olacaktır¹¹⁰⁰. Ancak o zamana kadar bu sorunun çözülebilmesi için VTR'ye dayalı vergi inceleme raporu hazırlanan hallerde, özellikle eğer bir atıf veya gizli emsal söz konusuysa, mükellefin savunma hakkının

¹⁰⁹⁷Baykara, 2014, **a.g.k.**, 69.

¹⁰⁹⁸Doğrusöz, 2015a, **a.g.k.**

¹⁰⁹⁹<https://vergialgi.net/vergi-teknigi-raporlari-mukellefle-paylasilmali-mi> (http- 40) (Erişim tarihi: 16.5.2021)

¹¹⁰⁰Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 204.

gereği gibi kullanabilmesi için VTR'nin içeriğine ulaşmasının ya da buna yönelik bilgi edinmesini sağlayacak rapor tekniklerinin VDK tarafından geliştirilmesi yerinde olur¹¹⁰¹.

Bir yandan VTR'ler tıpkı vergi inceleme raporları gibi re' sen veya ikmalen tarh işleminin dayanağını ve gerekçesini oluşturduğu için bu raporlar hakkında bilgi edinmek mükellefler için doğal bir haktır. Diğer yandan VTR'nin tebliği halinde vergi mahremiyetinin korunması söz konusu oluyorsa, bu iki hakkın birlikte değerlendirilerek buradaki haklar çatışmasına bir çözüm bulunması gerekir¹¹⁰². Öğretide bir görüş, haklar hiyerarşisi olduğunu ve dava ve savunma hakkının kişisel verilerin korunması ve özel hayatın gizliliğinden önce geldiğini savunmuştur. Bu yüzden de VTR'nin tebliği edilmemesi için vergi mahremiyetini bir sebep olarak kabul etmemiştir¹¹⁰³. Gerçekten de VTR'ye ilişkin düzenlemeler ve içerik değerlendirildiğinde bir mükellefin vergi mahremiyeti ile başka bir mükellefin mülkiyet hakkı ve savunma hakkının çatıştığı söylenebilir. Burada bir haklar hiyerarşisinden söz etmek mümkün değildir ancak hakkın kısıtlanması için Anayasada düzenlenmiş gerekli kriterler tartışılabilir. Bu noktada savunma hakkının sert çekirdek haklar kategorisinde olması sebebiyle ağır basacağını söylemek mümkündür.

Vergi idaresinin VTR'yi vergi mahremiyetini sebep göstererek tebliğ etmemesi kendi içinde uygulamasıyla çelişmektedir. Zira bir yandan VTR konusunda mahremiyete hassasiyet gösteren idare diğer yandan sahte fatura kullanılan kod listesiyle mükellefleri teşhir etmektedir¹¹⁰⁴. VTR'nin vergi mahremiyeti ileri sürülerek mükelleflere tebliğ edilmemesi “etkin savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle bütün inceleme sürecine hâkim ilkeleri tehlikeye sokan bir durum olarak” 2015 yılında yayınlanan mükellef haklarına yönelik IFA raporunda da eleştirilmiştir¹¹⁰⁵.

Vergi inceleme raporu vergi inceleme elemanı tarafından düzenlendikten sonra, uygunluğunun denetlenmesi amacıyla rapor değerlendirme komisyonuna gönderilir. Kanun koyucu bu amaçla rapor değerlendirme komisyonları kurulmasını öngörmüştür (VUK md. 140). VUK md. 140/2'ye göre;

¹¹⁰¹ Doğrusöz, 2015a, **a.g.k.**

¹¹⁰² Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 203.

¹¹⁰³ Baykara, 2014, **a.g.k.**, 68.

¹¹⁰⁴ Baykara, 2014, **a.g.k.**, 70.

¹¹⁰⁵ Baker ve Pistone, 2015., **a.g.k.**

“Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Mfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumazlık oluşması halinde uyumazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat nerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler”.

Fıkradan anlaşılacağı üzere, vergi inceleme raporları en az üç vergi müfettişinden oluşan bir rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu değerlendirme sonunda komisyonun kararı incelemeyi yapanla uyumazsa bu halde merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilecektir. Ayrıca eğer vergi inceleme raporunda Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen meblağları aşan bir tarhiyat nerisi varsa bu rapor doğrudan merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından değerlendirilir. Buna ilaveten VUK md. 140/3 ve 4’e göre;

“135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu zelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan  ye ile 413’üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar.” Bu maddelerdeki düzenlemeler İnceleme Yönetmeliği 20. maddesinde yinelenmiştir.

İnceleme raporlarının, RDK tarafından ne şekilde inceleneceği ve komisyonların çalışma usul ve esasları RDK Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Vergi inceleme raporunun rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirmesi sürecinde savunma hakkı bakımından önemli kısım ise mükellefin komisyon önünde dinlenilme hakkıdır. RDK Yönetmeliği md. 14’e göre “Komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri

üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir. Dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetleri mükelleflere verilir”. Bu hak GİB tarafından yayınlanan Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşüründe ‘Mükellefin Rapor Değerlendirme Komisyonunca Dinlenmesi Hakkı’ olarak ifade edilmiştir. Buna göre;

“Rapor Değerlendirme Komisyonları gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından inceleme raporları hakkında düzenlenen vergi mükellefi dinleyebilirler. Mükellefler, Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından dinlenmek için taleplerini, vergi inceleme tutanaklarına kaydedilmesini isteyebilecekleri gibi taleplerini içeren bir dilekçe ile rapor değerlendirme işlemi bitmeden Grup Başkanlıklarına da başvurabilirler.”¹¹⁰⁶ Bu hak, dinlenilme hakkının özel bir görünümüdür.

2015 IFA Genel Raporunda, Türk vergi mevzuatında yer alan rapor değerlendirme komisyonunda dinlenilme hakkı, mükellefin sürece katılmasına olanak sağladığı için en iyi uygulamalardan biri olarak değerlendirilmiştir¹¹⁰⁷. Gerçekten de savunma hakkının bir unsuru olan dinlenilme hakkının bu aşamada kullanılabilmesi mükellefin vergi incelemesi esnasında savunma hakkının mevzuatta düzenlenmiş olduğunun göstergesidir.

Savunma hakkının tanınması bakımından RDK Yönetmeliği md. 14’de mükellefin ve inceleme elemanının rapor değerlendirme komisyonu önünde düzenlenmiş olmakla birlikte, bu hakkın kullanımı bakımından zorluk yaratan bir uygulama mevcuttur. Bu zorluk ise rapor değerlendirme komisyonuna çağrılan mükellefin bu toplantıya giderken elinde kendisi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun olmamasıdır. Dolayısıyla vergi inceleme raporunu görmeden mükellefin nasıl savunma veya açıklama yapabileceği tartışmalı bir mevzudur. Burada mükellefin dinlenmeden önce kendisine inceleme rapor taslağının tebliğ edilmesine dair mevzuatta bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır¹¹⁰⁸.

Uygulamada mükellef, kendisi hakkında inceleme raporu düzenlendikten sonra rapor değerlendirme komisyonunda dinlenilmeyi hakkı talep ettiğinde bu kabul edilmekte ve kendisine gün verilerek dinlenilmektedir. Bu, idare karşısında mükellefin savunma hakkı

¹¹⁰⁶Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). *Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü*, s. 4.

¹¹⁰⁷Yaltı, 2016, **a.g.k.**, 56.

¹¹⁰⁸Yaltı, 2016, **a.g.k.**, 57.

bakımından çok olumlu bir gelişmedir ancak ortada bir rapor olmadan sadece mükellefin söyleyeceklerinin dinlenmesi uygulamayı eksik bırakmaktadır¹¹⁰⁹.

RDK önünde dinlenilme hakkı verilmesinin amacı, mükellef ve vergi inceleme elemanının her ikisine de söz verilerek gerçeğin ortaya çıkarılmasına katkıda bulunulması, bunun yanı sıra tarafların katıldığı bir tartışma ortamında taslak inceleme raporu üzerinde uzlaşma zemini aranmasıdır. Bunun gerçekleşebilmesi için gerekli imkânı sağlayan bir hükmün mevzuatta yer alması faydalı olacak, aksi halde yasal olarak tanınan bu hak uygulama nedeniyle sonucuna ulaşamayacaktır¹¹¹⁰.

İnceleme sonucunda düzenlenecek raporların ve dolayısıyla yapılacak tarhiyat ve ceza kesme işlemi sonucunda çıkacak olan uyuşmazlığın, yargıya taşınmadan idari aşamada çözülmesi vergi idaresinin önceliği olmalıdır. Bunun gerçekleşebilmesi için ise vergi inceleme raporları, RDK'den çıktıktan sonra mükellefe tebliğ edilmeli ve belli bir süre içinde mükellefe bu rapor içeriğine itiraz hakkı tanınmalıdır. Böylece mükellef raporların tamamını görerek yargı aşamasında ileri süreceği itirazları idari aşamada sürecektir ve bu esnada düzeltilmesini talep edecektir. Ayrıca RDK'de sadece vergi alanında değil hukuk konusunda uzman kişilerin de yer alması gereklidir çünkü durum sadece vergi kanunları değil genel hukuk kuralları çerçevesinde değerlendirilmelidir¹¹¹¹.

Vergi incelemesine ilişkin olarak VUK'ta düzenlenen son hüküm inceleme tutanaklarıyla ilgili olan VUK md. 141'dir. İncelemenin başından sonuna dek farklı aşamalarda süreci kayıt altına almak için çeşitli tutanaklar düzenlenmektedir. İnceleme tutanakları genel olarak vergi incelemesi esnasında belirlenen hususlar ile mükellef ve ilgili kişilerle yapılan görüşmelerin, bunlar dışında toplanan delillerin yazılı olarak tespit edildiği ve kural olarak karşılıklı olarak imzalandığı belgelerdir¹¹¹². VUK md. 141'de öngörülen tutanaklar inceleme elemanının vergi incelemesi süresince defter ve belgeler üzerinde veya üçüncü kişilerle yaptığı araştırmalarda tespiti gerek gördüğü hususların yazılı metne dönüştürülmesiyle oluşturulan belgelerdir¹¹¹³. İnceleme tutanaklarının amacı hem inceleme

¹¹⁰⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 241.

¹¹¹⁰M. Kaşıkçı (2017). *Yargılamanın Yenilenmesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 200-201.

¹¹¹¹Selvi, 2019, **a.g.k.**, 217.

¹¹¹²Soydan, 2015, **a.g.k.**, 502.

¹¹¹³V. Seviğ (1985). Vergi İncelemesi. *İktisat ve Maliye Dergisi*, 32 (3)'den aktaran Soydan, 2015, **a.g.k.**, 503.

sürecinin mükellefle ortaklaşa yürütülmesini sağlamak hem de mükellefin bilgilendirilmesinin, mükellefin haklarının korunmasının ve kullanılmasının kolaylaştırılmasıdır. Bazı inceleme tutanaklarının düzenlenmesi için zorunluken bazıları içinse inceleme elemanının takdir yetkisi vardır¹¹¹⁴.

İnceleme tutanağında tespit edilen mevzuların değerlendirildiği belge ise inceleme raporudur¹¹¹⁵. Bu raporda inceleme elemanı tutanaktaki maddi olayları hukuki bir değerlendirme ile sonuca bağlar¹¹¹⁶. Araştırma ve tespitlerini tamamlayarak bunları delilleriyle birlikte tutanağa geçiren inceleme elemanı, inceleme sürecinde artık değerlendirme aşamasına geçer ve inceleme raporunu yazar¹¹¹⁷.

VUK md. 141/1'e göre "İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir".

Tutanaklarla ilgili düzenlemelerde savunma hakkıyla doğrudan ilgili olan ve mükellefi koruyan hükümler mevcuttur. Tutanaktan bir nüsha alma hakkı ve mükellefin itirazı varsa ihtirazi kayıtla tutanağı imzalayabilmesi bunlara örnektir. Tutanağa ihtirazi kayıt koyabilmek mükellefin lehe delil gösterme ve bunun tutanağa geçirilmesini isteme hakkını da kapsar¹¹¹⁸ ve böylece hem mükellefin kendini inceleme aşamasında hem de daha sonra dava aşamasında savunmasına imkân verir.

VUK md. 141/1'deki düzenleme aynı şekilde İnceleme Yönetmeliği md. 16/1'de de yer almıştır. İnceleme Yönetmeliği md. 16/4'te ise bu tutanakların ispat aracı olarak kullanılacağı açıkça düzenlenmiştir. Buna göre "Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir". Daha sonra ispat aracı olarak kullanılacağı için bu tutanakların usule uygun şekilde düzenlenmesi çok önemlidir. Danıştayın, tutanakların amacı ve niteliğine dair görüşü ise "Tutanakların ilgililer hakkında

¹¹¹⁴Soydan, 2015, **a.g.k.**, 502.

¹¹¹⁵Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 419.

¹¹¹⁶Başaran Yavaşlar, 2010b, **a.g.k.**, 420.

¹¹¹⁷Soydan, 2015, **a.g.k.**, 504.

¹¹¹⁸Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 16.

herhangi bir vergilendirme işlemini barındırmadığı, icrai olmayan ve vergi ve ceza işlemleri ile ilgili incelemeler sırasında saptanan hususlarda ilgili makamları bilgilendirmek, delil ve takdir komisyonlarına veri teşkil etmek amacıyla düzenlenmekte olduğu anlaşılmaktadır.”¹¹¹⁹ şeklindedir. Her ne kadar VUK md. 141/1 yorumuyla bu tutanakların kesin delil niteliğine sahip olduğu ileri sürülebilse de Danıştayın aksi yönde kararları¹¹²⁰ mevcuttur.

İnceleme Yönetmeliği md. 16/2’de ise “Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez” hükmü yer alır. Tutanaklar objektif nitelikte olmalıdır ve bu nedenle inceleme elemanının yorumlarına tutanakta yer verilmeyecektir fakat mükellefin savunma hakkı gereği onun itiraz ve açıklamalarına yer verilmelidir¹¹²¹. Burada bahsedilen süre ise inceleme tutanaklarının, mükellefin inceleme ve değerlendirmesine imkân bırakılması, tutanağın bir ön değerlendirmeye tabi tutulması, içeriğine dair karşı argüman oluşturup açıklama yapabilmesi için verilmiştir. Belirtmek gerekir ki mevzuatta inceleme tutanaklarının mükellef tarafından incelenip değerlendirilebilmesi için makul bir süre öngörülmesi yerinde olmuştur¹¹²².

¹¹¹⁹Danıştay 4. Dairesinin 17.1.2019 tarih ve 2015/5774 Esas ve 2019/228 Karar sayılı kararı.

¹¹²⁰Danıştay VDDK’nin 25.02.2000 Tarih ve 1999/335 Esas ve 2000/98 Karar sayılı kararı.

“Vergi dairesi müdürlüğünün temyiz başvurusunu inceleyen Danıştay On birinci Dairesi, ... günlü, ... sayılı kararıyla; günlük müşteri listesi tutmadığı belirlenen yükümlü şirkete ait otelde 1 Mayıs-15 Ekim tarihleri arasında aylar itibarıyla ortalama kaç müşterinin kaldığı, konaklama ve diğer hizmetler karşılığında kişi başına ne kadar ücret alındığı yolundaki yükümlü şirket temsilcilerinin ihtirazi kayıt koymaksızın imzaladıkları tutanaktaki ifadelerinden hareketle yükümlü şirket lehine olarak, müşteri sayısının en alt sınırı esas alınmak suretiyle hesaplanan hasılatın, beyan edilen tutardan fazla olduğunun saptanması sonucunda belirlenen matrah farkı üzerinden tarhiyat yapıldığı, inceleme raporu ekindeki tutanağın ihtirazi kayıt konulmadan imzalanması ve tutanaktaki bilgilerden hareketle yükümlü şirket lehine bir yaklaşımla matrah farkının bulunmuş olması karşısında tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bozma kararına uymayan vergi mahkemesi ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca direnmiştir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacını içermesi gereken vergi incelemesi olayda yalnız yükümlü şirket yetkililerinin ifadesine dayanmaktadır. Turistik otel işletmeciliği yapan yükümlünün ilgili dönemlerdeki hasılatının, emsal işletmelerle karşılaştırılmadığı gibi turizm acentaları ya da müşteriler nezdinde yapılabilecek karşıt incelemelerle irdelenmediği, yeterli ve yasanın aradığı nitelikte bir inceleme ile saptanmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda yükümlü şirketin söz konusu dönemlerde kayıt dışı hasılatı bulunduğu yolunda yeterli bir tespit bulunmadığından tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamıştır.”

¹¹²¹Soydan, 2015, **a.g.k.**, 503.

¹¹²²Yaltı, 2016, **a.g.k.**, 56.

İnceleme Yönetmeliği md. 17 uyarınca tutanaklarda, “tutanağın düzenlenme yeri ve tarihi, ilgililerin adı, soyadı ve unvanları, vergi kimlik numaraları ile imzaları, vergilendirme ile ilgili olaylar ve/veya hesap durumları, varsa, ilgililerin itiraz ve mülahazaları ile ibraz ettikleri özelgeleri, tutanakta belirtilen hususların ilgililer tarafından okunduğunu ve doğruluğunun anlaşıldığını belirten ifade, nezdinde inceleme yapılan mükellefe, tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğunun ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğunun, tutanağın düzenlenmesinden önce bildirildiği hususu, tutanağın taslak halinin mükellefin bilgisine sunulduğu hususu, mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin ifade” yer alır.

VUK md. 141/1, İnceleme Yönetmeliği md. 16/4 ve 17. maddeler mükellefin savunma hakkı bakımından çok önemlidir çünkü tutanaklar vergi incelemesi esnasında ortaya çıkan şahitlerin ifadeleri gibi pek çok delil içerir. Mükellefin, tutanağın kapsamını ve aynı zamanda bunun bir ispat vasıtası olduğunu bilmesi, tutanak içeriğine dair itirazlarını ifade edebilmesi ve buna ilişkin kendi lehine deliller sunması hem savunma hakkının sağlanması hem de hukuka uygun bir vergi tarhiyatı için olması gerektirir. Bunun yanı sıra mükellefin kendisi hakkında yapılacak olası işlemler hakkında önceden bilgi sahibi olması, silahların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkeleri bakımından önemlidir çünkü bu ilkeler doğrultusunda hem iddia ve savunmada eşitlik sağlanacak hem de karşı tarafın elindeki bilgi ve belgelerden haberdar olan mükellef buna göre bir savunma yapabilecektir. Vergi inceleme raporu öncesi itiraz imkânı tıpkı rapor değerlendirme komisyonunda dinlenilme hakkı gibi mükellefin sürece dahil olmasına imkân verdiği için 2015 IFA Genel Raporunda en iyi uygulama olarak değerlendirilmiştir¹¹²³.

İnceleme sonunda delil oluşturabilecek maddi olay ve olgular inceleme tutanağına yazılır ve bu tutanağa eğer varsa mükellefin görüş ve itirazları da yazılarak mükellef ve inceleme elemanı tarafından imzalanır. Ancak mükellef nezdinde düzenlenmeyen, incelemeye ilişkin olan ancak idarenin kendi içinde düzenlediği tutanakların mükellefe tebliğ edilmemesini, daha sonra dava aşamasında mahkemeye ibraz edildiği takdirde Danıştay

¹¹²³Yaltı, 2016, a.g.k., 56.

savunma hakkı ihlali olarak değerlendirmemiştir¹¹²⁴. Kanaatimizce Danıştay içtihadına katılmak mümkün değildir ve bu hal mükellefin idare karşısında savunma hakkının ihlali niteliğindedir. Nitekim bu hak mükellefe yalnızca dava aşamasında tanınmış ve böylece mükellef idari aşamada kendini savunma imkanından mahrum kalmıştır.

VUK md. 141/2’de ise tutanakların ilgililer tarafından imzalanmak istenmemesinin sonuçları düzenlenmiştir¹¹²⁵. Buna göre;

“İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.”

Bu düzenlemelerde önemli olan husus, mükelleflerin tutanak imzalamak istemedikleri takdirde defter ve belgelerine el konulması meselesidir. Öğretide buna (muvakkat) geçici el koyma denilmektedir ve esas olarak CMK anlamında bir el koyma niteliği taşır. Bu durum arama söz konusu olduğunda VUK’ta katı usul kurallarıyla düzenlendiği halde burada yalnızca ‘mükellefin tutanağı imzalamaması’ sebebine dayandırılması hukuka aykırılık oluşturur¹¹²⁶. Bir başka deyişle mükellefin tutanak imzalamaması mevzuat tarafından bir

¹¹²⁴Danıştay 4. Dairesinin 17.1.2019 Tarih ve 2015/5774 Esas ve 2019/228 Karar sayılı kararı: “Dosyanın incelenmesinden, dava konusu cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerle birlikte takdir komisyonu kararlarının davacıya tebliğ edildiği ancak idare taşınmaz satışları hakkında arsa sahipleri, bazı alıcılar ve idare elemanları nezdinde tutulan tutanakların tebliğ edilmediği, Vergi Mahkemesince bu durumun davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına dayanak alındığı anlaşılmaktadır. Mahkemece her ne kadar tutanakların ihbarnameye eklenerek davacıya tebliğ edilmediği sonucuna ulaşılmış ise de dava konusu cezalı vergilere ilişkin ihbarnamelerin tebellüğünden itibaren dava açma süresi içinde Vergi Mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyumsuzluk yargı mercine taşınarak idarenin tüm iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkanının elde edildiği, davacı nezdinde düzenlenmiş bir tutanak bulunmamakla birlikte idarece kendi elemanları nezdinde ve ayrıca alıcı ve arsa sahipleri nezdinde düzenlenen ve takdir komisyonu kararı dayanağı tutanakların davalı idarece gönderilen savunma dilekçesi ekinde dava dosyasına sunulduğu görülmektedir. Bu durumda, davacının ulaşmak istediği halde ulaşamadığını belirttiği bir belgenin veya bilginin olduğundan bahsedilemeyeceğinden uyumsuzluğun esası incelenerek bir karar verilmesi gerekirken cezalı tarhiyatın kaldırılmasına hükmeden Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.”

¹¹²⁵Aynı düzenleme daha detaylı olarak İnceleme Yönetmeliği md. 16/5, 6, 7’de yer alır. “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, ilgilileri tutanakları imzalamaları için zorlayamazlar. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter ve belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilirler. Suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızasına bakılmaksızın alıkonulur. Alıkonulan defter ve belgeler yazı ile mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilerek muhafazası sağlanır. Vergi dairesi, kendisine gönderilen defter ve belgelerin muhafazası için gerekli tedbirleri alır.”

¹¹²⁶Soydan, 2015, **a.g.k.**, 504, dipnot 1555.

yaptırıma bağlanmıştır ve bunun incelemenin sağlıklı yürütülmesi için bir araç olduğu savunulabilir fakat bu yaptırımın defter ve belgelere idarece el konulması şeklinde olması amaç ve araç arasında orantılılık ilkesine uyulmadığını gösterir. Bu durum aynı zamanda adil yargılanma hakkının unsurlarından olan susma hakkının ihlalini oluşturabilir çünkü vergi incelemesi bir yönüyle kolluk faaliyetidir. Bu yüzden, eğer inceleme esnasında kaçakçılık suçu tespit edilir ve bu durum tutanağa geçirilirse artık mükellef doğrudan suç isnadı ile karşı karşıyadır ve şüpheli haklarından yararlanacaktır¹¹²⁷. Bu halde ise mükellef tutanağı imzalamayarak susma hakkını kullandığı için yaptırımla karşılaşmış olacaktır.

Belirtilen sebeplerle VUK md. 141/2'deki düzenlemeyi 'mükellefin tutanağı imzalamama hakkı' şeklinde ifade etmek çok doğru olmaz çünkü böyle bir imkân tanınmış olsa da karşılığında ciddi bir yaptırım söz konusudur¹¹²⁸. Bunun aksine, tutanağın imzalanmaması halinde yaptırımı bu denli ağır olmayan, mükellefi bu kadar zorlamayacak daha ölçülü bir düzenleme önerilebilir. Buna ilişkin olarak uygulamada karşılaşılan bir diğer durum da vergi inceleme elemanının mükellefin ihtirazi kaydını kabul etmemesi üzerine mükellefin tutanağı hiç imzalamaması ve bunun sonucunda yine yaptırım uygulandığı için mükellefin zararlı çıkmasıdır¹¹²⁹. Ancak bunun istisnai bir durum olduğunu, bu halde inceleme elemanının hukuka aykırı davrandığını ve dolayısıyla kendisinin sorumluluğunun doğacağını belirtmek gerekir. Danıştay ise kararlarında bu uygulamaya dair bir hukuka aykırılık tespit etmemiştir¹¹³⁰.

¹¹²⁷Soydan, 2015, **a.g.k.**, 504, dipnot 1555.

¹¹²⁸Baykara, 2007b, **a.g.k.**, s. 15.

¹¹²⁹Baykara, 2007b, **a.g.k.**, s. 15.

¹¹³⁰Danıştay VDDK'nin 21.11.2008 Tarih ve 2007/492 Esas ve 2008/735 Karar sayılı kararı.

"Bu hükümlerden, inceleme sırasında vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumu hakkında tutanak düzenlenmesinin, incelemeyi yapanın buna gerek görmesine bağlı olduğu ve bu tutanakların ilgililer tarafından imzalanmasından kaçınılması halinde bu durumun yaptırımının ise incelemeye dayanak alınan defter ve belgelerin, vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar ilgililere geri verilmemesi olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla inceleme sırasında veya sonunda düzenlenen tutanakların nezdinde inceleme yapılan veya yetkilisince imzalanmamış olması, vergilendirmenin kaldırılmasını gerektiren bir durum olarak düzenlenmemiştir."

2.2.1.5 Arama esnasında mükellefin savunma hakkı

Bir ceza muhakemesi hukuku kavramı olarak arama, “şüpheli kişi veya delillerin ya da müsadere edilecek eşyanın ele geçirilmesi amacıyla ev veya diğer yerlerde araştırma yapılması”¹¹³¹ olarak tanımlanır. Arama bir şüpheliyi veya delili ele geçirmek için yapılabileceği gibi (adli arama) bir suçu veya tehlikeyi önlemek için de (idari arama) yapılabilir¹¹³². VUK’ta öngörülen arama kurumu ise, bir ihbar veya incelemeye istinaden bir kişi hakkında vergi kaçırdığına dair güçlü emareler varsa, bu kişi ve olayla ilişkili üçüncü kişilerin nezdinde ve üzerinde vergi kaybı olduğu ve vergi suçu işlendiğine dair delillerin elde edilmesi için yapılan araştırmadır¹¹³³. Başka bir tanıma¹¹³⁴ göre ise arama;

“Yapılan ihbar veya inceleme dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığını gösteren iz, eser, emare ve diğer delillerin (vergi kaçırdığına dair makul şüphenin) varlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi halinde, bu şüphe altında bulunan mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde (konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kağıtlarında, eşyasında, aracında) sulh ceza mahkemesi hâkimi kararıyla, CMK’ye ve VUK’a göre yapılan araştırma işlemidir”.

Dolayısıyla, vergi usulündeki arama hukuki nitelik olarak bir adli aramadır¹¹³⁵.

Arama müessesesi, kişinin özel hayatın gizliliği, adil yargılanma hakkı ve mülkiyet hakkı¹¹³⁶ gibi temel hak ve özgürlüklerine müdahale oluşturabileceği için diğer inceleme yöntemlerine nazaran katı ve hassas kurallara bağlanmıştır¹¹³⁷. Bu nedenle bu yola nadiren ve mutlaka hâkim kararıyla başvurulmaktadır¹¹³⁸.

Vergi usul hukukunda arama, VUK birinci kitap, yedinci kısım, üçüncü bölüm altında, incelemeden hemen sonra düzenlenmiştir. Bu nedenle kanunun aramayı ayrı bir kurum

¹¹³¹N. Centel ve H. Zafer (2006). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. İstanbul: Beta, s. 335.

¹¹³²Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 335.

¹¹³³Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 103.; T. Karaçoban Güneş (2010). Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen Bir Koruma Tedbiri: Aramalı Vergi İncelemesi. *Fasikül Hukuk Dergisi*, 2 (5), s. 23.

¹¹³⁴H. Uğur (2014). Vergi Usul Kanununa Göre Adli Arama. *Terazi Hukuk Dergisi*, 92, s. 51.; Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 166.

¹¹³⁵Uğur, 2014, **a.g.k.**, 51.

¹¹³⁶Çavuş, 2006, **a.g.k.**, 261.

¹¹³⁷Karaçoban Güneş, 2010, **a.g.k.**, 25.

¹¹³⁸Ceyhan ve Öz, 2019, **a.g.k.**, 104.

olarak düzenlediği kabul edilir¹¹³⁹. Bir vergi incelemesinde arama söz konusu olduğunda, inceleme daha farklı bir hal aldığı için buna dair arama kararının alınmasından incelemenin tamamlanmasına kadar olan sürece dair hususlar VUK'ta ayrı bir bölüm olarak düzenlenmiştir¹¹⁴⁰.

Kanunun bu kısmında düzenlenen arama müessesisi öğretide aramalı inceleme veya vergisel arama olarak nitelendirilmektedir. Bu çalışmada öğretide ağırlıklı olarak ve Hazine ve Maliye Bakanlığının da kullandığı¹¹⁴¹ şekilde aramalı inceleme ifadesi kullanılmıştır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi incelemelerini standart ve aramalı inceleme olarak ikiye ayırır¹¹⁴². Vergi hukukunda arama olağanüstü bir inceleme yöntemidir¹¹⁴³. Ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılırken idare için olağan inceleme yöntemleri yeterli olmazsa bu durumda gerekli delillere ve matrah takdiri için ilgili belgelere ulaşmak amacıyla başvurulacak yol aramalı incelemedir¹¹⁴⁴. Standart vergi incelemeleri birer idari kolluk faaliyetiyken, arama devreye girdiğinde inceleme artık adli kolluk faaliyetine dönüşmektedir¹¹⁴⁵.

Arama esasen bir ceza muhakemesi hukuku kavramı olduğu için, her ne kadar VUK'ta özel hükümler öngörülse de VUK md. 147'de 'Genel hükümlerin uygulanması' başlığıyla VUK'ta açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nin arama ile ilgili hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla, VUK'ta aramalı inceleme VUK ve CMK hükümlerinin birlikte uygulanmasıyla yürütülür. VUK md. 147'de CMK'ye yapılan atıf dolayısıyla, vergi usulünde yapılacak aramalarda VUK md. 142-146.'da açıkça düzenlenen konularda bu hükümler, açıkça düzenlenmeyen konularda ise ilgili CMK hükümleri uygulanacaktır. Bu atıf mükellefin savunma hakkı açısından oldukça önemlidir.

¹¹³⁹Danıştay aksi görüştedir. Danıştay VDDK'ye göre "Kanunun sistematüğinden, başlı başına bir vergi denetim aracı olmayıp vergi incelemesinin bir türü olduğu anlaşılan "arama" ve buna bağlı olarak da "el koyma" tedbirleri; 213 Sayılı Kanun'un 142 ilâ 147. maddelerinde düzenlenmiştir". Danıştay VDDK 13.12.2017 tarih ve 2017/368 Esas ve 2017/626 Karar sayılı kararı.

¹¹⁴⁰Soydan, 2015, **a.g.k.**, 393.

¹¹⁴¹Baykara, 2005, **a.g.k.**, 18.

¹¹⁴²Candan, 2016b, **a.g.k.**

¹¹⁴³Uğur, 2014, **a.g.k.**, 51.

¹¹⁴⁴B. Doğrusöz (2009c). *Aramalı İncelemenin İncelikleri*. Referans Gazetesi. 24.12.2009. <https://www.bumindogrusoaz.com/article/aramali-incelemenin-incelikleri> (Erişim tarihi: 24.12.2020)

¹¹⁴⁵Soydan, 2015, **a.g.k.**, 470.

Zira arama, bir koruma tedbiri olarak anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden kişi dokunulmazlığı, maddi ve manevi varlığı koruma hakkı, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliğine müdahale oluşturabilir. Aramalı inceleme, sayılan temel hak ve özgürlüklerin ihlaline ve bununla birlikte mükellefin itibar kaybına sebep olabilir¹¹⁴⁶. Bu nedenle VUK'ta incelemeye dair detaylı düzenleme olsa da mükellefin her türlü kanuni korumadan yararlanabilmesi için aramaya dair genel hükümlerle ilgili CMK'ye atıf yapılmıştır. Vergi hukukunda arama vergi usul hukuku ile ceza yargılama hukukunun kesişim kümesinde yer alır¹¹⁴⁷. Ayrıca arama tedbiri, AİHS md. 6 ve AİHM içtihatları doğrultusunda adil yargılanma hakkının koruması altındadır¹¹⁴⁸. Arama esasen ceza muhakemesi usulünün delil toplama yöntemlerinden biridir. Bununla birlikte vergi suçlarıyla olan bağlantısı dolayısıyla vergi hukukunda da düzenlenmiştir. Arama anayasal temel hak ve özgürlükler ile doğrudan ilgili olduğu için VUK'ta CMK'ye paralel bir düzenleme yapılmıştır. Böylece VUK'ta aramanın düzenlenmesiyle birlikte ceza muhakemesi usulünün delil toplama yöntemlerinden biri olan bu yöntem vergi usulünde yer bulmuştur¹¹⁴⁹. Aramanın vergi usul hukukunda uygulanması ceza muhakemesinin ilkeleri doğrultusunda olmaktadır. VUK md. 147'de VUK'ta aramaya ilişkin açıkça düzenlenmeyen haller için CMK'ye açıkça atıfta bulunmuştur¹¹⁵⁰. Bu atıf doğrultusunda aramalı inceleme için sadece CMK değil, ona bağlı ve adli aramayı kapsayan bir düzenleme olarak Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği (AÖAY)¹¹⁵¹ de hukuksal bir kaynak durumundadır¹¹⁵².

Anayasa md. 20 ve md. 21'de özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığına karşı bir müdahalenin ancak “millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak” yapılabileceği ve sadece “usulüne göre verilmiş hâkim kararı ile” veya “yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca

¹¹⁴⁶Ceyhan ve Öz, 2019, **a.g.k.**, 104.

¹¹⁴⁷Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 179.

¹¹⁴⁸AİHM'nin 21.2.2008 tarihli Ravon vd. vs. Fransa kararı; AİHM'nin 25.2.1993 tarihli Funke vs. Fransa kararı.

¹¹⁴⁹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 103.

¹¹⁵⁰Furtun, 2010, **a.g.k.**, 306.

¹¹⁵¹01.06.2005 tarih ve 25832 sayılı Resmî Gazete 'de yayınlanmıştır.

¹¹⁵²Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 163.

bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri” ile yapılabileceği öngörülmüştür. Fakat sadece bunlara uyulması yeterli olmayacaktır. Arama, adil yargılanma hakkının koruması altında olduğu için hakkın özüne dokunulmaması için bu karar alınırken mutlaka ölçülülük ilkesine uyulması gerekir. Diğer bir deyişle, bir mükellef nezdinde aramalı inceleme yapılabilmesi için vergi kaçakçılığının önlenmesi için başka bir imkân bulunmaması (gereklilik), aramayla sınırlanan hak ve özgürlüklerin sınırlanma amacına ulaşılması (elverişlilik) ve vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla yapılan sınırlamalar ve hak ve özgürlükler arasında bir denge olması gerekir¹¹⁵³. Ayrıca, bir somut olayda eğer arama tedbirine başvurmak için gerekli ön şartlar olan, görünüşte haklılık, gecikmesinde sakınca, orantılılık ve kanunilik unsurları varsa ancak arama hukuka uygun olarak yapılmış sayılır. Bu ön şartlar ise hukukun genel ilkeleri ve adalet gibi üst kavramlardan kaynaklanır¹¹⁵⁴.

Vergi denetim yöntemleri içinde şartları en ağır olanı aramalı incelemedir ve bu sebeple çok sıkı şekil şartlarına bağlanmıştır. Bu kuruma ihtiyaç duyulmasının sebebi ise vergi denetimi için gerekli bilgi ve belgelerin inceleme elemanlarına ulaşmadan yok edilme tehlikesinin bulunmasıdır¹¹⁵⁵.

Belirtmek gerekir ki vergi usulünde arama ile amaç ceza muhakemesinden farklı olarak şüpheliyi yakalamak değil, delil elde etmektir¹¹⁵⁶. Diğer bir deyişle aramalı inceleme yapılırken amaç, saklı kalmış bir delilin ortaya çıkartılmasıdır. Dolayısıyla, mükellef veya üçüncü bir kişi tarafından terk edilen ve tasarruf hakkından vazgeçilmiş bir şeyin ele geçirilmesi arama olarak değerlendirilmez. Mekânlarda yapılan aramalarda eğer orası konut ve işyeri özelliğini kaybetmişse bu işlem yine arama olarak değerlendirilmeyecektir¹¹⁵⁷. Bunun sonucunda da eğer bir durum arama niteliğinde değilse, burada aramaya dair sonuçların araştırılması da gerekmez¹¹⁵⁸.

¹¹⁵³Soydan, 2015, **a.g.k.**, 472.

¹¹⁵⁴Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 250.

¹¹⁵⁵Avcı, 2019, **a.g.k.**, 84.

¹¹⁵⁶Uğur, 2014, **a.g.k.**, s. 54; Karaçoban Güneş, 2010, **a.g.k.**, 26.

¹¹⁵⁷Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 249.

¹¹⁵⁸A. Taşdelen (2003). Vergisel Arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5 (2), s.164-165.

Vurgulamak gerekir ki aramalı incelemeye yalnızca VUK md. 359’da düzenlenen suçlar için başvurulabilir; bunun dışında vergi kabahatleri için bu yola başvurulamaz¹¹⁵⁹. Standart vergi incelemelerinde, vergi kaçakçılığı şüphesiyle incelemeye başlanmaz¹¹⁶⁰. Ayrıca, aramalı incelemeye başvurabilmek için mükellefin vergi dairesindeki bilgileri esas alınarak objektif olarak değerlendirilmesi ve vergi kaçırıldığına dair bir emareye ulaşılması zorunludur¹¹⁶¹. VUK md. 367 uyarınca vergi incelemesi sonunda, VUK md. 359’da düzenlenen kaçakçılık suçlarının tespit edilmesiyle vergi idaresi tarafından bu durumun Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur. Bunun aksine eğer suçun tespiti Cumhuriyet Savcılığı tarafından yapılırsa o halde savcılık vergi idaresini bilgilendirerek inceleme yapılmasını talep eder (VUK md. 367/2) ve bu halde kamu davasının açılması inceleme sonuna ertelenir (VUK md. 367/3). Böylece vergi incelemesi sebebiyle arama yapılması ‘vergisel suç kolluğu’ işlemi haline gelir¹¹⁶².

Hukuki nitelik bakımından aramalı incelemedeki arama faaliyeti, adli arama ile aynı özelliklere sahiptir çünkü öncelikle, aramalı inceleme ile temel bir hak henüz hüküm verilmeden sınırlanır. İkinci olarak, aramalı inceleme bir araçtır, bir yaptırım değildir. Bu sayede elde edilen deliller ile sağlıklı bir vergi incelemesi yapılması, maddi gerçeğe ulaşılması hedeflenir. Son olarak ise aramalı inceleme geçici bir koruma tedbiridir. VUK’ta süreye dair bir düzenleme yer almasa da aramalı inceleme delilin elde edilmesi veya edilememesi ile sona erer. Ancak delil elde edilirse koruma tedbiri el koymaya dönüşür¹¹⁶³.

VUK md. 142/1’e göre “İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.” Dolayısıyla, vergi incelemesi bir ihbar sonucunda doğrudan aramalı inceleme olarak başlayabileceği gibi, eğer devam eden bir vergi incelemesi esnasında inceleme elemanı mükellefin vergi kaçırdığını gösteren bulgulara rastlarsa bu halde arama talep ederek incelemeyi aramalı incelemeye

¹¹⁵⁹Doğrusöz, 2009c, **a.g.k.**; Uğur, 2014, **a.g.k.**, 54.

¹¹⁶⁰Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 178.

¹¹⁶¹Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 169.

¹¹⁶²Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 167.

¹¹⁶³Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 250.

dönüştürebilir¹¹⁶⁴. Ayrıca her ne kadar ilgili hükümde “ihbar veya incelemeler” denilse de bu ifadeyi sadece ihbar ve vergi incelemesi ile sınırlı olarak yorumlamamak gerekir. Örneğin yoklama veya bilgi toplama işlemi sonucunda böyle işaretlere rastlanırsa yine mükellef hakkında arama kararı talep edilebilir¹¹⁶⁵.

Aramaya ilişkin bir diğer ihtimal ise başka bir suç soruşturması esnasında CMK kapsamında yapılan bir aramada vergi kaçakçılığı suçu işlendiğini gösteren fatura kaşe, defter vb. delillerin bulunmasıyla CMK md. 138’e göre bunlara el konularak Cumhuriyet savcılığına bildirilmesi sonucunda açılan davalardır ve bu davalardan önce vergi idaresi haberdar edilerek inceleme yapılır ve mütalaa alınır¹¹⁶⁶. Danıştay içtihadına göre bu davalarda usule aykırılık yoktur¹¹⁶⁷. Vergi suçlarıyla ilgili arama işlemleri, vergi idaresinin talebi yanında bu şekilde adli kolluk tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Örneğin savcılık tarafından takip edilen bir organize suç dosyasında, suçun bir boyutunun da vergi kaçakçılığı olduğu anlaşılabilir veya savcılık mali ve vergisel suçlara ilişkin olarak yardıma ihtiyaç duyabilir. Böyle bir durumda organize suçun araştırılması esnasında yapılan aramalara vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak vergi inceleme elemanlarının katılması suretiyle aramalı inceleme gerçekleştirilebilir¹¹⁶⁸. Bu suretle ele geçirilen vergi kaçakçılığına ait deliller incelenmesi için inceleme elemanlarına teslim edilebilir. Danıştay içtihatları da bunu desteklemektedir. Danıştay 3. Dairesine göre¹¹⁶⁹;

“....213 sayılı Kanunun 3. maddesinin (B) bendinde yazılı kural, Ceza Muhakemesi Kanunu kapsamında kolluk görevlilerince yapılan aramada ele geçirilen mal ve hizmet alış ve satışlarına ilişkin bilgilerin de yer aldığı düzenli olarak tutulan bu kayıtların hukuken itibar edilebilecek maddi delil olarak kabulünü gerektirdiğinden, vergi mahkemesince söz konusu bilgisayar kayıtlarının yasal kayıtlarla karşılaştırılması sonucu tespit edilen hususların davanın çözümüne etkisi incelenerek, tarh matrahının hukuka uygun olup olmadığı belirlendikten sonra oluşacak sonuca göre yeniden karar verilmesi gerekmektedir.”

Ayrıca, arama esnasında vergi suçu haricinde TCK ve diğer mevzuat kapsamında suç oluşturabilecek bir bulguya rastlanırsa, bunların adli mercilere teslim edilmesi ceza

¹¹⁶⁴Soydan, 2015, **a.g.k.**, 470.

¹¹⁶⁵Uğur, 2014, **a.g.k.**, 52.

¹¹⁶⁶Uğur, 2014, **a.g.k.**, 56.

¹¹⁶⁷Danıştay 3. Dairesinin 24.6.2010 tarih ve 2009/3629 Esas ve 2010/2287 Karar sayılı kararı.

¹¹⁶⁸Soydan, 2015, **a.g.k.**, 476.

¹¹⁶⁹Danıştay 3. Dairesinin 24.06.2010 tarih ve 2009/3629 Esas ve 2010/2287 Karar sayılı kararı.

muhakemesi usulünün genel hükümlerine ve varsa diğer özel kanun hükümlerine göre yapılır¹¹⁷⁰.

VUK md. 142'deki 'mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler' ölçütü, CMK'deki makul şüphenin karşılığı ve vergideki özel görünümüdür. CMK'nin "Şüpheli veya sanıkla ilgili arama" başlıklı 116. maddesine göre "Yakalanabileceği veya suç delillerinin elde edilebileceği hususunda makul şüphe varsa; şüphelinin veya sanığın üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir". Dolayısıyla hâkim arama kararı verirken 'vergi kaçırıldığına ilişkin makul şüphe' ölçütünü kullanacaktır¹¹⁷¹. Makul şüphenin gerçekleşmesi için somut olayda açık emareler olmalıdır; örneğin yapılan değerlendirmede vergi kaçakçılığı yerine bir vergi kabahatine ulaşıyorsa bu halde arama kararı verilemez¹¹⁷². Diğer bir deyişle buradaki makul şüphe, suç şüphesidir. Eğer yalnızca idari yaptırım gereken fiillere dair işaretler -hatta deliller- varsa bunun için arama kararı talep edilemez¹¹⁷³.

VUK md. 142/1'de aramanın "mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde" yapılabileceğine ilişkin bu düzenleme CMK md. 117'deki "Şüphelinin veya sanığın yakalanabilmesi veya suç delillerinin elde edilebilmesi amacıyla, diğer bir kişinin de üstü, eşyası, konutu, işyeri veya ona ait diğer yerler aranabilir" hükmüne paralel olarak düzenlenmiştir.

VUK md. 142/1'deki "kişilerin nezdinde ve üzerinde" arama yapılabileceği ifadesiyle kişinin konutu ve işyerinin de bu kapsamda olduğu sonucuna varılabilir. Dolayısıyla mükellefin konutunun ve işyerinin aranması mümkündür¹¹⁷⁴. Aramalı incelemenin hukuka uygun şekilde yürütülebilmesi için VUK'taki aramaya ilişkin usul kurallarına uyulması zorunludur. Bunun yanı sıra aramalı inceleme VUK md. 142/1 uyarınca mükellefler hakkında yapılabileceği gibi kaçakçılık suçuyla ilgisi görülen üçüncü kişiler hakkında da olabilir¹¹⁷⁵. Kanunun "kaçakçılık ile ilgisi görülen diğer şahıslardan" kastı, bu suça iştirak

¹¹⁷⁰Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 103; Furtun, 2010, **a.g.k.**, 309.

¹¹⁷¹Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 173.

¹¹⁷²Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 173.

¹¹⁷³Uğur, 2014, **a.g.k.**, 54.

¹¹⁷⁴Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 103.

¹¹⁷⁵Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 166.

etmiş vekil, çalışan, akraba ve diğer yakınlar ile suça ilişkin defter ve belgeleri saklayan, dolayısıyla suça yataklık etmiş kişilerden oluşur¹¹⁷⁶.

Aramanın zamanına dair VUK bir hüküm öngörmemiştir. Şu hâlde CMK atfıyla, CMK md. 118’de düzenlenen “Konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz.” hükmü aramalı inceleme için de uygulanacaktır.

VUK md. 142/2 arama için iki koşul öngörmüştür. Bunlardan ilki “Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi” ve “sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesidir”. Bu düzenlemeden anlaşıldığı üzere bir mükellefin vergi kaçırdığına ilişkin işaretler bulunması, aramalı inceleme için tek başına yeterli değildir; aynı zamanda bunu değerlendiren inceleme elemanının aramaya gerek görmesi gerekir¹¹⁷⁷. Nitekim inceleme elemanı konuya ilişkin ön çalışma ve değerlendirme yapmasının ardından aramaya gerek görmeyebilir¹¹⁷⁸.

Aramalı inceleme yapılabilmesi için ikinci şart ise inceleme elemanının talebi üzerine hâkimin buna karar vermesidir. VUK’ta aramanın düzenlenmesiyle birlikte CMK’dekine benzer bir düzenleme vergi usulünde de kabul edilmiştir. Nitekim VUK’ta aramalı inceleme için sulh hakiminin kararı zorunlu tutulması¹¹⁷⁹, VUK’ta düzenlenen aramanın, adli bir işlem olması ve dolayısıyla VUK ve CMK arasındaki bağlantının kanunla kurulması, mükellefin hakları bakımından isabetlidir¹¹⁸⁰.

CMK md. 119’da arama kararı çok detaylı olarak düzenlenmiştir¹¹⁸¹. Buna göre sulh ceza hakiminden arama kararı talep edilirken arama konusu olan kişi, yer ve şeyin açıkça

¹¹⁷⁶Furtun, 2010, **a.g.k.**, 307.

¹¹⁷⁷Karaçoban Güneş, 2010, **a.g.k.**, 24.; Uğur, 2014, **a.g.k.**, 53.

¹¹⁷⁸Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2008, **a.g.k.**, 439.

¹¹⁷⁹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 103.

¹¹⁸⁰Uğur, 2014, **a.g.k.**, 54.

¹¹⁸¹CMK 119:

“(1) Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler. Ancak, konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir. Kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirilir.

(2) Arama karar veya emrinde;

a) Aramanın nedenini oluşturan fiil,

b) Aranılacak kişi, aramanın yapılacağı konut veya diğer yerin adresi ya da eşya,

gösterilmesi gerekir. Vergiye ilişkin bir arama yapılabilmesi için, daha önce de belirtildiği üzere VUK md. 142'deki şartlara ek olarak sulh ceza hakiminin arama kararı verirken suç şüphesinin varlığı -burada vergi kaçırıldığına dair şüphe-, gecikmesinde sakınca olması, arama tedbirine başvurmada haklılık ve orantılılık ilkesini gözetmesi gerekir¹¹⁸². Vergi hukukunda da tıpkı diğer hukuk alanlarında olduğu gibi bir sınırlama ile hakkın özüne dokunulup dokunulmadığı, kullanılan aracın hakkın kullanılmasını çok zorlaştırıp zorlaştırmadığı veya imkânsız hale getirip getirmediği değerlendirilmelidir¹¹⁸³. AY md. 13'te temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması için mutlaka kanunla yapılması gerektiği ve hakkın özüne dokunulamayacağı düzenlenmiştir. Vergi dolayısıyla bir hakka müdahale etmenin meşru temeli kamu yararadır. Müdahalenin sınırı ise hakkın özüne dokunulmaması yasağıdır¹¹⁸⁴. Arama kararının mümkün mertebe detaylı ve özellikli olması, hakkında arama yapılacak kişinin, içinde arama yapılacak yerin veya eşyanın, arama zamanının, arama kapsamındaki defter ve belgelerin ayrıntılı olarak kararda belirtilmesi mükellef bakımından koruyucu olurken kararın uygulanması konusunda kolaylık sağlayacaktır¹¹⁸⁵. Özellikle ilgili kişilerin ve kaçakçılık suçuyla olan bağlantılarının tespit edilmesi ve arama kararında yer alması zorunludur¹¹⁸⁶.

Eğer bir aramalı inceleme yapılırken elde edilen bulgular sonucu başka biri hakkında da arama yapılması gerektiği görüşü oluşursa, hakkında arama yapılacak kişi için hâkimden arama kararı alınması gerekir çünkü her arama kararı yer, mükellef ve kişi üzerinde kendi konusu ile sınırlı olarak uygulanabilir¹¹⁸⁷.

c) Karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi,
Açıkça gösterilir.

(3) Arama tutanağına işlemi yapanların açık kimlikleri yazılır.

(4) Cumhuriyet savcısı hazır olmaksızın konut, işyeri veya diğer kapalı yerlerde arama yapabilmek için o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi bulundurulur.

(5) Askerî mahallerde yapılacak arama, Cumhuriyet savcısının nezaretinde askerî makamların katılımıyla adli kolluk görevlileri tarafından yerine getirilir. Gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının yazılı emriyle de askerî makamların katılımıyla adli kolluk görevlileri tarafından arama yapılabilir”.

¹¹⁸²Uğur, 2014, **a.g.k.**, 53.

¹¹⁸³Karaçoban Güneş, 2010, **a.g.k.**, 20.

¹¹⁸⁴Karaçoban Güneş, 2010, **a.g.k.**, 21.

¹¹⁸⁵Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 171.

¹¹⁸⁶Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 171.

¹¹⁸⁷Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 170.; Uğur, 2014, **a.g.k.**, 53.

VUK md. 142/2'deki arama için sulh hâkimi kararının bir şart olarak düzenlemesi CMK md. 119 düzenlemesiyle uyumludur. Fakat bunun aksine CMK'deki "gecikmesinde sakınca bulunan haller" için yapılan düzenleme VUK md. 142'de yer almamaktadır. VUK'taki CMK atfı dolayısıyla aramanın "sadece hâkim kararı ile mi yapılabileceği" yoksa "gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşılamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri" tarafından da arama yapıp yapılamayacağı hususu öğretilde tartışmalıdır. Buna ilişkin olarak -farklı gerekçelerle de olsa- uygulanabileceğini ve uygulanamayacağını savunan iki karşıt görüş ortaya çıkmıştır.

İlk görüşe göre arama ve el koyma genel kural olarak hâkim kararına dayalı olarak yapılır ancak gecikmesinde sakınca olan hallerde yetkili merciin yazılı emri aranacaktır¹¹⁸⁸. Dolayısıyla her ne kadar aramalı inceleme yapılabilmesi için VUK sulh hakiminin yetkili olduğunu belirtse de gecikmesinde sakınca bulunan haller için açık bir düzenleme olmadığından CMK genel hükümlere atıfla savcılık veya kolluğun burada yetkili olacağı sonucuna ulaşılabilir. Ancak aramalı vergi incelemesi yapılırken idare zaten bir suç kolluğu niteliği taşıdığı için burada sadece savcılığın yetkili olduğu anlaşılmalıdır¹¹⁸⁹.

Aynı sonuca farklı gerekçeyle ulaşan başka bir görüşe göre¹¹⁹⁰ şartların varlığı halinde genel hükümlere göre arama yapılması mümkündür. Bunu savunan görüş dayanarak olarak VUK md. 367'deki "Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları 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." hükmünü göstermektedir. Nasıl ki bu hükme istinaden Cumhuriyet savcısının hiçbir soruşturma yapamayacağı anlamı çıkarılamazsa ve aslında bu hükmün amacının vergi idaresinin daha hızlı ve doğru bir şekilde inceleme yapması olduğu, gecikmesinde sakınca olan hallerde savcılığın vergi idaresini haberdar etmeden önce ve/veya

¹¹⁸⁸Taşdelen, 2003, a.g.k., 161.

¹¹⁸⁹Taşdelen, 2003, a.g.k., 163.

¹¹⁹⁰Uğur, 2014, a.g.k., 55.

ettikten sonra gerekli delilleri toplayabileceği ve her türlü koruma tedbirinin alınmasını talep edebileceği kabul ediliyorsa, aynı şekilde aramanın eğer şartlar varsa genel hükümlere göre yapılabileceği kabul edilmelidir.

Bu görüşü savunan diğer bir değerlendirmeye göre ise arama faaliyeti CMK kapsamında yapıldığında, kanunda öngörülen şartların (gecikmesinde sakınca olması vb.) bulunması durumunda hâkim kararı yerine Cumhuriyet savcısının yazılı emri geçerli olmaktadır. Hal böyleyken, yani CMK'ye göre yapılan aramalarda Cumhuriyet savcısının yazılı emri geçerliyse, vergiye ilişkin yapılacak aramalı incelemelerde evleviyetle geçerli olmalıdır. Ancak, CMK md. 119 her ne kadar Cumhuriyet savcısına ulaşılamayan hallerde kolluk amirinin yazılı emri ile arama yapılmasına imkân verse de aramalı incelemenin kapsamı ve şekli gereği bu emrin burada kullanılması mümkün değildir¹¹⁹¹.

Karşıt görüş tarafından ise, CMK md. 119/1'de, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet Savcısının yazılı emriyle arama yapılabileceğinin düzenlendiği ancak bunun aramalı incelemeler için geçerli olmadığı çünkü VUK md. 142'de aramanın açıkça sulh hakiminin kararına bağlanmış olduğu ileri sürülmüştür¹¹⁹². Buna göre arama, yalnızca hâkim kararıyla uygulanan, koruma tedbiri niteliğinde bir denetim müessesesidir. Dolayısıyla VUK md. 142'ye göre sulh ceza hakiminden karar alınması zorunludur ve bu karar olmadıkça arama yapılamaz¹¹⁹³. Danıştay da kararlarında¹¹⁹⁴ aramalı inceleme sulh hâkimi kararının zorunlu olduğuna vurgu yapmıştır:

“İncelenen olayda, Anayasa'ya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimine yapılmış bir başvuru ve bu hakimin kararı olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine ... Kaymakamının ... günlü ve ... sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporu ile, defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”

¹¹⁹¹Soydan, 2015, **a.g.k.**, 473.; Doğrusöz, 2009c, **a.g.k.**

¹¹⁹²Karaçoban Güneş, 2010, **a.g.k.**, 25.

¹¹⁹³Furtun, 2010, **a.g.k.**, 306.

¹¹⁹⁴Danıştay 4. Dairesinin 20.10.2006 tarih ve 2006/451 Esas ve 2006/2009 Karar sayılı kararı.

VUK md. 142 lafzından yola çıkarak hakim kararı olmaksızın aramalı inceleme yapılmasının mümkün olmadığı söylenebilir çünkü maddede açıkça arama kararına yetkili makamın sulh yargıcı olduğu ve onun kararının *şart* olduğu ifade edilmiştir. CMK md. 119 ile VUK md. 142 karşılaştırıldığında burada bir kanun boşluğu olduğu söylenemez, dolayısıyla genel atıftan yola çıkarak kıyas yoluyla CMK md. 119'un burada uygulanması mümkün değildir. Şu hâlde aramalı incelemede gecikmesinde sakınca bulunan hallerde savcının yazılı emriyle arama yapılması mümkün değildir¹¹⁹⁵.

Bu görüş kanaatimizce haklı olandır. Nitekim, öğretideki karşıt görüş, VUK düzenlemesiyle yetkinin münhasıran sulh ceza hakimine verildiğini, buna kanunda bir istisna tanınmadığını ve bu şekilde bir yorumun temel hak ve özgürlükler bakımından daha koruyucu olduğunu; dolayısıyla vergiye ilişkin bir aramalı incelemede CMK md. 119'un uygulanamayacağını ileri sürmüştür. Bu gerekçelere katılmakla birlikte ilave etmek gerekir ki, genel kanun- özel kanun ilişkisi kapsamında, konuyu düzenleyen mevzuatta VUK özel, CMK ise genel kanundur. Şu hâlde özel kanunun düzenlediği konularda genel kanun hükümleri uygulanmayacaktır. Bununla birlikte VUK'taki düzenlemenin CMK'ye kıyasla daha sınırlı ve aynı zamanda koruyucu olduğunu kabul etmek gerekir. Dolayısıyla bu yorumun mükellef bakımından daha koruyucu ve güvencelidir. Diğer yandan aramanın şartları VUK md. 142'de açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla aramaya ilişkin VUK'ta açıkça düzenlenen hallere CMK md. 119'un uygulanması mümkün değildir. Bunun olması halinde mükellefin savunma hakkı ihlal edilmiş olur. Zira bu şekilde, yani hâkim kararı olmadan ama Cumhuriyet savcısının veya kolluk amirinin yazılı emri ile bir arama yapılması halinde arama usulsüz olacağından ele geçirilen bilgi ve belgeler de hukuka aykırı delil olarak nitelendirilecek ve bunlara istinaden yapılan vergi incelemeleri sonucunda hazırlanan raporlar yargı aşamasında hükme esas alınamayacaktır¹¹⁹⁶.

Vergi usulünde aramalı inceleme için sulh ceza hakiminden talepte bulunabilecekler ile arama kararı verildiği takdirde aramayı yapacaklar genel kolluk görevlileri değil, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlardır. Bununla birlikte VUK md. 7'de düzenlenen “Bilumum mülkiye âmirleri, emniyet âmir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları

¹¹⁹⁵Çavuş, 2006, **a.g.k.**, 276.

¹¹⁹⁶Yargıtay CGK'nin 29.11.2005 tarih ve 2005/7 Esas ve 2005/150 Karar sayılı kararı.

ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkânlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.” hükmüne istinaden bir aramalı inceleme talep edilmesi halinde genel kolluk görevlileri gerekli güvenlik önlemleri almakla yükümlüdür¹¹⁹⁷. Hukuki niteliği adli arama olmakla birlikte, eylemin genel kolluk yerine vergi inceleme elemanları tarafından yapılması aramalı incelemeye sui generis bir özellik atfeder ki bu da onun olağandışı bir denetim yolu olmasının sebeplerinden biridir¹¹⁹⁸.

Nitekim aramalı inceleme hem kişi özgürlüğünü kısıtlayan bir işlemdir hem de yapıldığı yer çevresinde psikolojik olarak olumsuz bir etkisi vardır. Bu nedenle zaman zaman arama yapılırken idare tarafından zor kullanma mecburiyeti oluşmakta ve bu da arama esnasında yeterli sayıda emniyet görevlisi bulunması gereği doğurmaktadır¹¹⁹⁹. Uygulamada aramalı incelemenin genelde ekip olarak yapıldığı ve bu, kimi zaman zor kullanmayı gerektiren ve kişi hak ve özgürlüklerine müdahale niteliğinde bir işlem olduğundan ekiplerde vergi inceleme elemanlarının yanı sıra kolluk personelinin de olduğu görülmektedir¹²⁰⁰.

Mükellef açısından bakıldığında ise, VUK’ta aramalı incelemede avukat bulundurma zorunluluğu düzenlenmemiş olmakla birlikte nezdinde arama yapılanın, bu esnada avukat bulundurması CMK’de düzenlenmiş bir haktır (CMK md. 120). Dolayısıyla mükellefe ve/veya nezdinde aramalı inceleme yapılan kişilere bu esnada avukatları eşlik edebilir. Bunun yanı sıra günümüzde pek çok vergi işleminin elektronik ortam üzerinde yürütüldüğü düşünüldüğünde mükellef bilişim teknolojisi elemanına da ihtiyaç duyabilir¹²⁰¹.

VUK aramalı inceleme ve bunun sonucunda el koymayı, fiziki varlığı olan defter ve belgeler nezdinde düzenlemiştir. Fakat günümüzde pek çok belge ve kayıt elektronik ortamda ve bilgisayarlarda tutulmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığının e- dönüşüm projesi çerçevesinde artık defter, kayıt ve belgelerin büyük çoğunluğu çevrimiçi ortamda düzenlenmekte ve muhafaza edilmektedir. Ayrıca, defterlerde bulunmayan bilgi ve kayıtların

¹¹⁹⁷Uğur, 2014, **a.g.k.**, 52.

¹¹⁹⁸Uğur, 2014, **a.g.k.**, 52.

¹¹⁹⁹Avcı, 2019, **a.g.k.**, 87.

¹²⁰⁰Furtun, 2010, **a.g.k.**, 308.

¹²⁰¹Avcı, 2019, **a.g.k.**, 88.

bilgisayarda bulunması da yine ihtimal dahilindedir. Bununla birlikte, bilgisayarlara ve elektronik ortamdaki kayıtlara el konulması ise özel usule tabidir¹²⁰².

‘Bilgisayarlarda, bilgisayar programlarında ve kütüklerinde arama, kopyalama ve elkoyma’ CMK md. 134’te ayrıca düzenlenmiştir. Bu hükme göre;

“(1) Bir suç dolayısıyla yapılan soruşturmada, somut delillere dayanan kuvvetli şüphe sebeplerinin varlığı ve başka surette delil elde etme imkânının bulunmaması halinde, hâkim veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısı tarafından şüphelinin kullandığı bilgisayar ve bilgisayar programları ile bilgisayar kütüklerinde arama yapılmasına, bilgisayar kayıtlarından kopya çıkarılmasına, bu kayıtların çözülerek metin hâline getirilmesine karar verilir. Cumhuriyet savcısı tarafından verilen kararlar yirmi dört saat içinde hâkim onayına sunulur. Hâkim kararını en geç yirmi dört saat içinde verir. Sürenin dolması veya hâkim tarafından aksine karar verilmesi hâlinde çıkarılan kopyalar ve çözümü yapılan metinler derhâl imha edilir.

(2) Bilgisayar, bilgisayar programları ve bilgisayar kütüklerine şifrenin çözülememesinden dolayı girilememesi veya gizlenmiş bilgilere ulaşılamaması ya da işlemin uzun sürecek olması halinde çözümün yapılabilmesi ve gerekli kopyaların alınabilmesi için, bu araç ve gereçlere el konulabilir. Şifrenin çözümünün yapılması ve gerekli kopyaların alınması halinde, el konulan cihazlar gecikme olmaksızın iade edilir.

(3) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine el koyma işlemi sırasında, sistemdeki bütün verilerin yedeklemesi yapılır.

(4) Üçüncü fıkraya göre alınan yedekten bir kopya çıkarılarak şüpheliye veya vekiline verilir ve bu husus tutanağa geçirilerek imza altına alınır.

(5) Bilgisayar veya bilgisayar kütüklerine el koymaksızın da, sistemdeki verilerin tamamının veya bir kısmının kopyası alınabilir. Kopyası alınan veriler kâğıda yazdırılarak, bu husus tutanağa kaydedilir ve ilgililer tarafından imza altına alınır.”

Bu madde uyarınca, bilgisayar ve bilgisayar programları üzerinde arama yapmak ve bunlara el konulması özel bir düzenlemeye tabidir ve aramalı inceleme esnasında bunlar üzerinde de arama yapılmak isteniyorsa inceleme elemanın bunu ayrıca arama talebinde belirtmesi ve hâkimin de bu yönde olumlu karar vermesi gerekir. CMK’nin bu yöndeki açık hükmü gereği bu yönde hâkim kararı olmadıkça bilgisayarlar üzerinde arama yapılamayacaktır¹²⁰³. Vurgulamak gerekirse, arama kararı talep eden inceleme elemanı, buna ilişkin gerekçeyi ve aramanın nerede yapılacağını detaylı olarak talep yazısında belirtmek zorundadır. Bunun yanı sıra inceleme elemanı eğer bilgisayarlar üzerinde arama yapmak, el

¹²⁰²Doğrusöz, 2009c, **a.g.k.**

¹²⁰³Çavuş, 2006, **a.g.k.**, 279.

koymak ve bunlar üzerinden kayıt çıkarmak isterse, talebini gerekçeli olarak belirtmelidir. Aksi halde CMK md. 134 uyarınca bilgisayarlar üzerinde arama ve el koyma işlemleri yapılamayacak, yapılsa dahi elde edilen bulguların geçerli delil niteliği olmayacaktır¹²⁰⁴.

Anayasa md. 38/6’da “Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilemeyeceği” öngörülmüştür. Aramanın hukuka uygun şekilde yapılıp tamamlanması, burada elde edilen delillerin kullanılabilmesi bakımından önem taşır çünkü hukuka aykırı elde edilen deliller kullanılamaz (CMK md. 217/2, CMK md. 230, CMK md. 289). Ceza yargılama usulündeki hukuka aykırı delil elde edilemeyeceği, edildiği takdirde kullanılamayacağı aramalı inceleme için de geçerli bir kuraldır¹²⁰⁵. Her ne kadar VUK md. 3/B uyarınca “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir” olsa da bu delillerin mutlaka hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş olması gerekir. Aksi takdirde deliller hukuk karşısında geçerli delil olma özelliğini kaybedecektir¹²⁰⁶.

VUK md. 143/1’de aramada bulunan ve incelenmesi gerekli görülen defter ve belgelerin detaylı bir tutanakla tespit edileceği öngörülmüştür. Arama tutanakları, delil olabilecek şeylerin tespitini içerir ve bu yüzden dolaylı delil niteliğindedir. Ancak tutanak usule aykırı düzenlenirse bu niteliği ortadan kalkar¹²⁰⁷. Arama tutanağının usule aykırı düzenlenmesi halinde bu arama sonucundaki tespiti istinaden yapılan matrah farkından veya cezadan mükellef sorumlu tutulamaz¹²⁰⁸.

Kural, vergi inceleme esnasında mükellefin defter, belge ve kayıtlarının kendisinden istenmesi ve buna istinaden onun da bunları vergi inceleme elemanlarına teslim etmesidir. Ancak istisnai hallerde, mükellefin rızası aranmadan da vergiye ilişkin defter, belge ve kayıtların aranması ve bunlara el konulması mümkündür. Bu istisna vergi hukukunda arama kurumu kapsamında gerçekleştirilir ve dolayısıyla arama, bir koruma tedbiri olarak nitelendirilmelidir¹²⁰⁹. VUK md. 143/3’e göre “Aramada bulunup mükellef nezdinde emin

¹²⁰⁴Avcı, 2019, **a.g.k.**, 86. Aksi görüş için bkz: Soydan, 2015, **a.g.k.**, 475.

¹²⁰⁵Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 185.

¹²⁰⁶Avcı, 2019, **a.g.k.**, 89.

¹²⁰⁷Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 176.

¹²⁰⁸Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 176.

¹²⁰⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 248.

bir yere konulmuş veya kaplar içinde daireye nakledilmiş olan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar, arama kararında açıkça yazılmamış olsa bile, inceleme yapanın çalıştığı yere sevk veya celp edilebilir”. Burada her ne kadar VUK’ta arama esnasında el koymaya dair açık bir hüküm bulunmasa da yani el koyma ifadesi açıkça zikredilmese de VUK md. 143/3 ile VUK md. 145/1 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde bulunan defter ve belgelerin alınmasının aslında bir el koyma işlemi olduğu anlaşılır. Bundan sonra inceleme elemanı bu defter ve belgeleri koruma altına almak için gerekli işlemleri yapar ve iade edilinceye kadar artık mükellefin bunlar üzerinde fiili egemenliği ortadan kalkar¹²¹⁰.

El koyma tıpkı arama gibi CMK’de düzenlenmiş bir koruma tedbiridir ve “ceza muhakemesinde delil olabilecek ya da ilerde müsadere edilebilecek eşya üzerinde zilyedin tasarruf yetkisinin kaldırılması”¹²¹¹ olarak tanımlanır. CMK’de el koyma aramadan ayrı bir koruma tedbiri olarak düzenlenmiştir. CMK’nin ‘Eşya veya kazancın muhafaza altına alınması ve bunlara el konulması’ başlıklı md. 123’e göre; “İspat aracı olarak yararlı görülen ya da eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerleri, muhafaza altına alınır. Yanında bulunduran kişinin rızasıyla teslim etmediği bu tür eşyaya el konulabilir. Muhafaza altına alınan veya el konulan eşya ya da malvarlığı değerlerinin kıymeti tespit edilir.”

Her ne kadar el koyma kararı CMK’de ayrıca düzenlenmiş olsa da arama kararı ile birlikte, onun hükümlerine istinaden el koyma işlemi yapılabilir¹²¹². El koyma işlemi, arama işlemi sonucunda yapılacaksa bu halde ayrıca bir arama kararına ihtiyaç bulunmamaktadır çünkü bu durumda el koyma aramanın doğal sonucudur. Aksi takdirde, arama işlemi işlevsiz kalabilir. Bununla birlikte uygulamada arama kararında, “elde edilecek delil olabilecek veya müsadereye tabi eşyalara el konulacağına” dair bir ibareye yer verilmektedir¹²¹³. VUK md. 143/5’teki düzenlemeyi de bu bağlamda değerlendirilmek gerekir. Öğretide, VUK md. 143’teki “hâkimin verdiği arama kararında açıkça el koymaya dair bir ibare olmasa dahi inceleme elemanının takdiriyle defter ve belgeler daireye götürülebilir” ifadesi nedeniyle

¹²¹⁰Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 177.

¹²¹¹Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 344.

¹²¹²Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 345.

¹²¹³H. Karakeyha (2022). Ceza Muhakemesi Hukuku. Eskişehir: Nisan Kitabevi, s. 344.

arama ile el koyma arasındaki illiyet bağının koparıldığı¹²¹⁴ ve bu sebeple VUK md. 143/5 hükmünün bu haliyle Anayasa md. 20'yi ve savunma hakkını ihlal ettiği ve bu şekilde yapılan el koyma, kanuna uygun olsa da hukuka aykırı olacağı ileri sürülmüştür¹²¹⁵. Ancak CMK hükümleri ve ceza muhakemesi öğretisi göz önünde bulundurularak, VUK md. 143/5 için de arama kararının doğal bir sonucu olduğu ve el koyma kararına gerek olmaksızın mükellefin delil teşkil eden defter ve belgelerine el konulabileceğini kabul etmek gerekir. Bununla birlikte yine CMK uygulamasında olduğu gibi VUK kapsamında yapılacak aramalı incelemeler için de uygulamada arama kararının el koyma yetkisini de içerecek şekilde verilmesi bu tartışmaları ortadan kaldıracaktır.

Bir mükellef hakkında işyerinde ve defter ve belgeleri üzerinde arama kararı varsa ancak mükellefin e-ortamda tutulmayan defter ve belgeleri işyerinde değil de serbest muhasebeci mali müşavirin işyerindeyse burada nasıl bir yol izleneceği sorusu akla gelebilir. Öğretide bir görüş bu durumda defter ve belgelerin mükellefin hakimiyet alanında olduğu kabul edileceğini¹²¹⁶ belirtse de Danıştay aksi görüştedir. Danıştay VDDK'nin buna ilişkin kararında;

“Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine dair Kanun'un emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir.”¹²¹⁷ şeklinde hüküm vermiştir.

VUK md. 144 ‘İncelemede Usul’ başlığında aramalı incelemede, arama tamamlanıp inceleme aşamasına geçildiğinde yapılması gerekenleri ve uyulması gereken kuralları düzenlenmiştir. Buna göre;

“Arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır.

¹²¹⁴Soydan, 2015, **a.g.k.**, 474.

¹²¹⁵Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 252.

¹²¹⁶Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 172.

¹²¹⁷Danıştay VDDK'nin 13.12.2017 tarih ve 2017/368 Esas ve 2017/626 Karar sayılı kararı.

İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.

Mükellef, ilgili memurun huzuriyle, bu defterler ve vesikalar üzerinde incelemeler yapmaya ve bunlardan suret ve kayıtlar çıkarmaya yetkilidir.

Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz. Mükellef beyannamesini tanzim için gerekli bilgileri defter ve vesikalardan yukarıdaki fıkra hükmü dairesinde çıkarabilir. Mükellefin bu husustaki yazılı isteği yetkililerce derhal yerine getirilir.

Şu kadar ki, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzar ve ek süre bu müddetin sonundan başlar.”

Bu hüküm CMK md. 122’de düzenlenen ‘Belge veya kağıtları inceleme yetkisi’ başlıklı maddeyle paraleldir. Hükümde düzenlenen hususlara ilaveten belirtmek gerekir ki aramalı incelemede yapılan aramalar özel arama olarak nitelendirilir ve şüpheliye ait başta iş yeri olmak üzere şube, depo, ev, taşıt vb. suçla ilgili olan ve delillerin bulunabileceği pek çok yerde ve eşzamanlı olarak yapılır¹²¹⁸. Ancak bu aramalar esnasında mükellefin işlerin aksatılmamasına ve ne mükellef ne de arama yapılan kişiye herhangi bir zarar gelmemesine özellikle dikkat edilmeli ve eğer bu esnada bir zarar meydana geldiyse arama tutanağında bu durumda açıkça belirtilmelidir¹²¹⁹.

Aramada ele geçirilen fakat inceleme esnasında vergiyle ilgisi görülmeyen kişisel evrakın iade edilmesi özel hayatın gizliliği bakımından önemlidir. Bunun yanı sıra mükellefin işlerinin aksamaması amacıyla alınan defter ve belgelerden suret çıkartma hakkı kendisine tanınmıştır. Bu yalnızca mükellefin savunma hakkı bakımından değil aynı zamanda mükellefin ödevlerini yerine getirmesi sonucunda idarenin alacağının tahsil edilmesi bakımından da önemlidir. Ancak bu hükmün bilgisayar ve diğer dijital araçlar üzerinde yapılan araçlar üzerinde nasıl uygulanacağını düzenlenmesi gerekli konulardandır.

Aramalı incelemenin son aşaması aramanın bitirilmesidir. Bu konu CMK md. 119/3 ve CMK md. 122’ye paralel olarak VUK’ta ayrıntılı şekilde düzenlenmiştir. ‘İncelemenin Bitmesi’ başlığıyla düzenlenen VUK md. 145’e göre;

¹²¹⁸Soydan, 2015, **a.g.k.**, 476.

¹²¹⁹Furtun, 2010, **a.g.k.**, 308.

“Arama neticesinde alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilir.

İncelemelerin haklı sebeplere binaen üç ay içinde bitirilmesine imkân olmıyan hallerde sulh yargıcının vereceği karar üzerine bu süre uzatılabilir.

Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları tutanakla tespit olunur. Mükellef bu tutanakları imzadan çekindiği takdirde, bahis mevzu olayları ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar aramanın mevzuu ile ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmez.

İlgililer tutanaklara diledikleri itiraz ve mülahazaları kaydedebilirler.

İlgililer bu tutanakları her zaman imzalıyarak defter ve vesikalarını geri alabilirler. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şarttır.”

Aramalı inceleme de tıpkı standart inceleme gibi bir tutanak ile sonuçlandırılır ve mükellefin bu tutanağa itiraz ve görüşlerini yazdırma hakkı vardır. Vergi inceleme elemanlarının bu hakları yükümlüye kullandırmaları mükellefin savunma hakkının bir gereğidir¹²²⁰. Ayrıca VUK md. 145/2 uygulanarak inceleme süresinin uzatıldığı hallerde, bu kararın ilgilisine tebliği ve kendisine itiraz hakkının tanınması gerekir¹²²¹.

Arama faaliyeti tamamlandıktan sonra geçilen aşama inceleme aşamasıdır ve standart vergi incelemesinde geçerli olan usul genel olarak burada da geçerli olmakla birlikte, arama sürecinin ve sonuçlarının özellik arz etmesinden dolayı faaliyetin yapılmasına ve tamamlanmasına dair özel hükümler öngörülmüştür¹²²². Aramalı incelemenin tamamlanmasının ardından, standart incelemede olduğu gibi mükellef hakkında bir vergi inceleme raporu tanzim edilir ve öngörülen tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin yapılması için vergi dairesine gönderilir. Bunun yanı sıra eğer VUK'ta düzenlenen suçlar tespit edilmişse, bir vergi suçu raporu düzenlenerek Cumhuriyet Savcılığına bildirilmesi zorunludur. Bunun sonucunda savcılık tarafından kamu davası açılacaktır.

Arama sonucunda mükellefin defter ve belgelerine el konulması halinde, bunların idarede bulunduğu süre zarfında mükellef defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünü yerine getiremeyecektir. Mükellefin elinde olmayan bu durumu telafi etmek amacıyla kanun koyucu ‘Kayıtların Yeniden İşlenmesi’ başlığıyla VUK md. 146’yı düzenlemiştir. Buna göre;

¹²²⁰Taşdelen, 2003, **a.g.k.**, 183.

¹²²¹Doğrusöz, 2009c, **a.g.k.**

¹²²²Soydan, 2015, **a.g.k.**, 484.

“Arama neticesinde bulunan defter ve vesikaların muhafaza altına alınması sebebiyle 219’uncu madde gereğince yapılamayan kayıtlar defterlerin geri verilmesinden sonra idare ile mükellef arasında kararlaştırılan münasip bir süre içinde ikmal edilir. Bu süre bir aydan az olamaz.

Mükellef dilerse defterlerinin muhafaza altına alındığında işlemlerini yeniden tasdik ettireceği defterlere kayıt ve iadesi halinde iade edilen defterlere intikal ettirebilir.”

2.2.2 İdari aşamada uyuşmazlık çözüm yollarında savunma hakkı

Mükellefler, vergi idaresinin yaptığı işlemle ilgili bir haksızlık olduğunu düşündüklerinde veya vergi dairesiyle bir uyuşmazlık yaşadıklarında doğrudan dava yoluna başvurarak idareyle karşı karşıya gelmek istemeyebilirler çünkü -özellikle ticari yaşamda- mükellef ve vergi dairesi sürekli karşılıklı olarak çalışmaktadır¹²²³. Bununla birlikte vergi uyuşmazlıklarının çözümünde hem yargılama usulüne dair güvenceler hem de uyuşmazlıkların bağımsız yargı tarafından karara bağlanması sebebiyle en sağlıklı yol yargıya başvurudur ancak bu sürecin uzun ve zahmetli olması nedeniyle yargı yolu ile çözüme ulaşmak gecikmeli olarak sağlanmaktadır¹²²⁴. Bu nedenle uzun ve zahmetli dava sürecine alternatif olarak, kanun koyucu sınırlı hallerde idare ve mükellef arasında uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesine olanak veren düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemeler, uyuşmazlıkların daha kısa sürede ve kolaylıkla çözümüne imkân verdiği için hem mükellef hem de idare için avantajlıdır. İdari çözüm yollarının başlıca iki özelliği ise başvuru zorunluluğunun bulunmaması ve sonuç alınamadığı takdirde yargıya başvurulabilmesidir¹²²⁵.

Mükellefin idari aşamada uyuşmazlık çözümü için başvurabileceği haller, uzlaşma, hata düzeltme ve kamu denetçisine başvurudur. Bu çalışmanın konusu bakımından değerlendirildiğinde hata düzeltme ve kamu denetçisine başvurma hakkı kendileri başlı başına mükellefe kanunen tanınmış savunma imkanlarıdır çünkü ikisi de hak arama yoludur. Uzlaşma ise adeta bir yargılama gibi tarafların karşı karşıya geldiği, birbirlerine karşılıklı olarak iddia ve gerekçelerini sundukları ve aralarında müzakerelerin olduğu bir kurumdur.

¹²²³E. Coşkun (2019). Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi. *Vergi Sorunları*, s. 370, s. 62.

¹²²⁴T. Candan (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 259.

¹²²⁵Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 170.

Bu nedenle uzlaşmanın savunma hakkıyla bağlantısı kurulurken, uzlaşma *sürecinde* mükellefin savunma hakkından bahsetmek yerinde olur. Bu bölümde sırasıyla önce uzlaşma kurumu esnasında savunma hakkı incelenecek, sonrasında ise hata düzeltme ve kamu denetçisine başvuru yollarının savunma hakkıyla olan ilişkisine yer verilecektir.

2.2.2.1 Uzlaşmada mükellefin savunma hakkı

Uzlaşma, tarh edilen vergi ile kesilen ceza miktarı üzerinde vergi dairesi ve mükellefin bir nevi pazarlık sonucu anlaşmaları ve bu yolla vergi borcunun ve cezasının sona ermesi olarak tanımlanabilir¹²²⁶. Danıştay ise uzlaşmayı, “vergi idaresi ile mükellefler ya da adlarına ceza kesilenler arasında, vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle doğan uyuşmazlıkların; tarafların karşılıklı görüşmeleri yolu ile, daha başlangıçta, ödenecek olan vergi ve ceza miktarı üzerinde mutabakat sağlanarak ortadan kaldırılması, yargısal yol ve usullerin uygulanmasına gerek bırakılmaksızın çözüme kavuşturulması”¹²²⁷ şeklinde tanımlamıştır. Uzlaşmanın amacı, ikmalen, re’ sen veya idarece tarh edilen vergiler ve buna bağlı cezalar üzerinde mükellef ile vergi idaresinin anlaşarak sorunun barışçıl bir çözüm ile ortadan kaldırılmasıdır¹²²⁸.

Uzlaşmanın taraflarından biri mükellef, diğeri ise vergi idaresidir. Uzlaşmada, mükellef ile vergi idaresini temsilen uzlaşma komisyonu arasında vergi ve/veya ceza üzerine karşılıklı görüşmeler yapılır. Uzlaşma esnasında, bir tarafta mükellef vergi ve/veya cezaya ilişkin itiraz ve görüşlerini açıklarken, diğeri tarafta idarenin bu itirazlar doğrultusunda işlemi gözden geçirme imkânı bulunmaktadır¹²²⁹.

Kanunda uzlaşma düzenlenirken amaçlanan, vergi ve cezalar konusunda bir uyuşmazlık olduğu takdirde mükellef ile vergi idaresinin anlaşması ve bu sayede uyuşmazlığın yargıya intikal etmeden barışçıl bir şekilde çözümlenmesidir¹²³⁰. Diğer bir deyişle uzlaşma ile kanunda öngörülen şartlar gerçekleştiği takdirde vergi ve kesilen cezalar

¹²²⁶Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 170.

¹²²⁷Danıştay İBK’nin 23.10.1986 tarih ve 1986/2 Esas ve 1986/2 Karar sayılı kararı.

¹²²⁸Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 693.

¹²²⁹Yılmaz, 2009, **a.g.k.**, 347.

¹²³⁰Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2008, **a.g.k.** 1004.

hakkında yargıya başvurmadan, mükellef ile vergi idaresinin karşılıklı müzakere ederek kısa yoldan ve kesin olarak anlaşmaları sağlanır¹²³¹. Dolayısıyla, bu özelliğine istinaden uzlaşmanın hukuki niteliği, öğretide ve içtihatlarda bir sözleşme olarak kabul edilmiştir¹²³².

Uzlaşma kurumu bir taraftan mükellefin kendi özgür iradesiyle uyuşmazlığın yargıya gitmeden çözülmesini sağlarken diğer taraftan devlet açısından gerek vergi tahsilatının gecikmeksizin yapılması gerekse yargısal uyuşmazlıkları azaltarak yargı yükünü hafifletmesi bakımından önem arz eder¹²³³. Mevzuattaki düzenlemeler doğrultusunda uzlaşmanın “sorunlu konuların üzerinde konuşulup açıklığa kavuşturulduğu bir görüşme” olması beklenir. Kanun koyucunun hedeflediği budur fakat uygulamada genelde uzlaşma komisyonu tarafından verilen rakamın mükellefçe kabul edilip edilmemesi şeklinde geçen kısa bir görüşme yapılmaktadır¹²³⁴.

VUK ek md. 1 ve ek md. 11’de uzlaşmanın konusu “tarh edilecek veya tahakkuk edecek vergi miktarı ve kesilecek ya da kesilen vergi cezası miktarı” şeklinde düzenlenmiştir. Bundan başka bir sınırlama olmaması sonucu vergi idaresi bu kurumu ‘vergi ve ceza miktarı üzerinden bir rakamda anlaşılması’ olarak uygulamaya geçirmiştir¹²³⁵.

VUK ek md. 1 ve ek md. 11’de uzlaşmanın konusu düzenlenmiş olmakla birlikte VUK md. 1/1 ve md 1/2’nin birlikte yorumlanmasıyla, VUK md. 2’de öngörülen gümrük dairelerince alınan vergi ve resimler dışında hem genel bütçeye ait olan hem de il özel idareleri ve belediyeler tarafından toplanan vergi, resim ve harçlar ve bunlara bağlı cezalar uzlaşmanın konusunu oluşturur¹²³⁶. Ayrıca hem vergi aslı hem de faizleri için tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulabilir¹²³⁷.

¹²³¹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 445.

¹²³²Danıştay VDDK’nin 13.6.2003 tarih ve 2002/592 Esas ve 2003/333 Karar sayılı kararı; Candan, 2006, **a.g.k.**, 260.

¹²³³Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 446.

¹²³⁴F. Başaran Yavaşlar (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 25 (2), s. 326.

¹²³⁵F. Başaran Yavaşlar (2010a). Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?. *Vergi Sorunları*, s. 257, s. 165.

¹²³⁶Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 316.

¹²³⁷E. Yılmaz (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s. 325.

Hazine ve Maliye Bakanlığının, yayınlamış olduğu uzlaşma yönetmeliklerinde (TÖU Yönetmeliği ve Uzlaşma Yönetmeliği¹²³⁸) uyuşmazlık konusu hakkında mükellef ve idare arasında müzakere edilerek çözümlendiği bir uzlaşma görüşmesi hedeflediği görülür¹²³⁹ (Örneğin; TÖU Yönetmeliği md. 13/3: “İnceleme raporu, ilgili mükellef ile komisyona intikal ettirilmeden uzlaşma yapılamaz”; Uzlaşma Yönetmeliği md. 11/2: “Uzlaşma müzakeresinin belirlenen günde sonuçlandırılmaması veya daha ayrıntılı bir inceleme ya da araştırma yapılmasını gerektirmesi halinde uzlaşma görüşmesi ya aynı gün belirlenen ya da sonradan belirlenerek mükellefe bildirilecek bir başka tarihe ertelenebilir.”). Dolayısıyla uzlaşmanın konusunu vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin konular oluşturur. Bu yüzden de uzlaşma görüşmesinin sonunda kararlaştırılacak rakam, uzlaşmanın konusu değil sonucu olur. İdarenin takdir yetkisi ise bununla sınırlıdır¹²⁴⁰. Vergi hukukunda kural olarak idarenin yetkisi bağlı yetkidir ve takdir yetkisi istisnai hallerde tanınmıştır. Bu istisnai hallerde biri de uzlaşmadır¹²⁴¹. Hukuka uygun olan, uzlaşmanın vergi idaresi tarafından vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin matrah, işlem, durum ve olayların izahına yarayan bir araç olarak kullanmasıdır¹²⁴².

Uzlaşma görüşmelerinde hangi şartlar altında uzlaşılabileceği, uzlaşmanın miktarı ve sınırları, uzlaşma görüşmelerinin içeriğine ilişkin VUK'ta (VUK Ek md. 1- Ek md. 11) bir düzenleme yapılmamıştır¹²⁴³. Kanunda uzlaşmayı düzenleyen hükümler sınırlı olup daha çok birer çerçeve niteliğindedir. Bu nedenle Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetki doğrultusunda ilgili yönetmelikleri yayınlayarak, uygulamaya dair pek çok konuyu bu şekilde düzenlemiştir.

Belirtmek gerekir ki uzlaşmayı talep hakkı yalnızca mükellefe tanınmıştır, vergi idaresinin böyle bir hakkı bulunmamaktadır¹²⁴⁴. Bununla birlikte, uzlaşmaya başvurmak zorunlu olmayıp ihtiyaridir; mükellef buna isterse başvurur. Ayrıca uzlaşıp uzlaşmamak da

¹²³⁸03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmî Gazete.

¹²³⁹Başaran Yavaşlar, 2010a, **a.g.k.**, 172.

¹²⁴⁰Başaran Yavaşlar, 2010a, **a.g.k.**, 172.

¹²⁴¹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 171.

¹²⁴²Başaran Yavaşlar, 2010a, **a.g.k.**, 173.

¹²⁴³Başaran Yavaşlar, 2010a, **a.g.k.**, 168.

¹²⁴⁴Candan, 2006, **a.g.k.**, 304.; İdarenin mükellefi uzlaşmaya ancak davet etmesi mümkündür.

yine mükellefin özgür iradesi dahilinde bir karardır. Uzlaşma kurumu taraflara süreç boyunca iyi niyetle, iş birliğine açık yaklaşımda olma yükümlülüğü yükler¹²⁴⁵.

Türk vergi sisteminde uzlaşma kurumu iki aşamada düzenlenmiştir. İlk olarak vergi incelemelerine dayalı olarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz tarhiyat yapılmadan başvurulacak uzlaşmadır ve buna tarhiyat öncesi uzlaşma ('TÖU') adı verilir. İkincisi ise vergi, resim ve harçların re' sen, ikmalen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulacak olan uzlaşmadır, buna da tarhiyat sonrası uzlaşma ('TSU') adı verilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada, vergi incelemesi esnasında henüz süreç tamamlanmadan bu inceleme sonucunda ortaya çıkacak olası tarhiyat ve cezalarla ilgili uzlaşmaya gidilmesi mümkünken, tarhiyat sonrası uzlaşmada mükellef kendisine yapılan tarhiyat ve kesilen vergi cezası için uzlaşmaya başvurmaktadır. Bu sebeple burada öncelikle uzlaşma kurumunun genel olarak savunma hakkıyla olan bağlantısı kurulacak, ardından sırasıyla TÖU ve TSU süreçlerinde mükellefin sahip olduğu savunma imkanları incelenecektir.

Uzlaşma komisyonu, uzlaşma görüşmelerinde vergi idaresi adına hareket eden, onu temsil eden bir oluşumdur. Komisyonda mükellefin temsilcisi veya mükellefleri temsil eden bir üye (takdir komisyonlarında olduğu gibi) bulunmaz. Dolayısıyla uzlaşma komisyonu, taraf durumundadır ve mükellefin karşısında yer alır¹²⁴⁶. Bu nedenle uzlaşma sürecinde karşı taraf olarak mükellefin savunma hakkı önemlidir.

Öncelikle, uzlaşma esnasında savunma hakkına ilişkin olarak mükellefin temsilci kullanma hakkı vardır. Mükellef isterse, resmi vekaletle yetkilendirdiği temsilcisi aracılığıyla uzlaşmaya başvurabilir ve uzlaşma görüşmelerini temsilci aracılığıyla yürütebilir (Uzlaşma Yönetmeliği md. 7). Uzlaşma komisyonları birer yargı makamı, uzlaşma toplantıları da yargılama olmadığı için, mükellefin temsilcisinin avukat olma mecburiyeti yoktur. Temsilci avukat olabileceği gibi, avukat olmayan ama mevzuatta öngörülen şekilde tayin edilen temsilciler de mükellef adına uzlaşma başvurusu yapabilir ve uzlaşma toplantılarına katılabilirler¹²⁴⁷. Ancak belirtmek gerekir ki mevzuatta öngörülen temsilciler arasında avukat yer almamaktadır. Bir diğer deyişle, bu toplantılarda mükellefin avukatıyla katılıp

¹²⁴⁵Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 318.

¹²⁴⁶Candan, 2006, **a.g.k.**, 295.

¹²⁴⁷Candan, 2006, **a.g.k.**, 306.

katılamayacağına dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Oysa vergi hukukunda uzlaşmada avukat bulundurma imkânı tanınması, idare karşısında daha güçsüz durumda olan ilgiliye hukuki yardım ve koruma getirmiş olacaktır¹²⁴⁸. Yargılama usulünde dahi kanuni temsil yetkisinin avukatlara ait olduğu düşünüldüğünde, serbest muhasebeci mali müşavirin katıldığı bir toplantıya avukatın evleviyetle katılabileceği kabul edilmelidir.

İkinci olarak, mükellef VUK ek md. 1 uyarınca dilerse “uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir”. Aynı hak Uzlaşma Yönetmeliği md. 10/5 ve TÖU Yönetmeliği md. 15’te detaylı olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler gereğince mükellefle birlikte uzlaşma görüşmelerine katılan kişiler “uzlaşma görüşmelerinde sadece görüş açıklayabilirler, görüşmeler sonucunda düzenlenecek tutanaklara imza atamazlar”. Dolayısıyla bunların imza yetkisi yoktur. Uzlaşma komisyonu karşısında bir nevi mükellef lehine bir dengenin oluşması ve mükellefin dezavantajlı konumunu azaltmak bakımından bu düzenleme oldukça önemlidir¹²⁴⁹. Uzlaşma görüşmelerini sadece ‘miktar üzerinde bir pazarlık’ olarak değerlendirmemek gerekir çünkü eğer öyle olsaydı bu düzenlemeye gerek olmazdı. Bunun anlamı, uzlaşma görüşmesinde vergiyi doğuran olay ve onunla ilgili olarak matrahı etkileyen olay ve işlemler üzerinde konuşulmasıdır. Bunlar konuşulmadığı takdirde bu hükmün bir anlamı olmayacaktır. Mükellef bu sayede uzlaşma görüşmeleri esnasında kendi güvendiği uzman kişilerden fikir alma imkânına sahip olmuştur. Bu cümlelerin eklenmesiyle ilgili kanun gerekçesinde “Böylece idare ve mükellef arasındaki sorunun giderilmesindeki üçüncü bir taraf, gözlemci olarak uzlaşma salonunda bulunurken hem mali ve teknik destek sağlanması hem de uzlaşma görüşmelerindeki şeffaflık kazandırılması mümkün olabilir.” ifadesi yer alır. Mükellefin yanında uzlaşma görüşmelerine katılanların onlardan ‘teknik destek alınması’ vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin konuların açıklanması ile ilgili önem arz eder¹²⁵⁰.

¹²⁴⁸Çetin, 2003, **a.g.k.**, 2773.

¹²⁴⁹R. Dönmez (2000). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına “Hukuk ve İktisat” Teorisi Açısından Yaklaşım. Yaklaşım, 91, s. 7.

¹²⁵⁰Başaran Yavaşlar, 2010a, **a.g.k.**, 171-172.

Son olarak, uzlaşma kurumunun savunma hakkı bakımından önemli diğer bir sonucu, uzlaşma sağlandığı takdirde bu sonucun kesin olması ve buna karşı başvuru yollarının kapalı olmasıdır. VUK ek md. 6'ya göre “Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz”. Dolayısıyla uzlaşma görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde bu kesinleşir ve sonrasında uzlaşma tutanağına karşı dava açılmaz. Uzlaşma sağlandığı takdirde bunun sonucu olan kesinleşme hali etki bakımından kanun koyucu tarafından vergi mahkemesi kararlarından daha üstün tutulmuştur¹²⁵¹. Bu hal bir taraftan uzlaşma görüşmelerinin ve buna bağlı olarak buradaki usulün önemini artırırken diğer taraftan uzlaşmanın amacına ulaşabilmesi için bu sonucun mantıklı ve tutarlı olduğunun kabulü gerekir. Dolayısıyla burada uzlaşma kararının kesin olması ve bunun sonucunda başvuru yollarının kapalı olması mükellefin savunma hakkı bakımından bir ihlal oluşturmaz. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki uzlaşma sağlanamadığı takdirde mükellefin dava hakkı sınırlandırılmamıştır, o durumda mükellef dava yoluna başvurabilir.

2.2.2.1.1 Tarhiyat öncesi uzlaşma esnasında mükellefin savunma hakkı

Tarhiyat öncesi uzlaşma, mükellef ile idarenin, henüz doğmamış ama doğması kuvvetle muhtemel olan bir uyuşmazlığı, aralarında karşılıklı ödün vermek suretiyle gidererek anlaşma imkânıdır¹²⁵². Başka bir deyişle, TÖU vergi tarh edilmeden ve/veya ceza kesilmeden yani bir uyuşmazlık ortaya çıkmadan önce idare ve mükellefin anlaşmaya varmalarıdır¹²⁵³. TSU'da vergi idaresi ve mükellef arasında doğmuş olan bir uyuşmazlığın giderilmesi amaçlanırken -çünkü tarhiyat yapılmış ve/veya ceza kesilmiştir- TÖU'da bu kurum daha bir uyuşmazlık ortaya çıkmadan işletilir. Bu nedenle TÖU'da hedeflenen, ihtimal dahilindeki bir uyuşmazlığın çözülmesidir¹²⁵⁴.

¹²⁵¹Yılmaz, 2009, **a.g.k.**, 333.

¹²⁵²Candan, 2006, **a.g.k.**, 377.

¹²⁵³Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 172.

¹²⁵⁴Candan, 2006, **a.g.k.**, 265.

TÖU 1985 yılında VUK’a eklenen ek md. 11 ile düzenlenmiş ve böylece hukukumuzda TSU’nun ardından TÖU müessesesi yürürlüğe girmiştir. Bu sayede henüz tarhiyat yapılmadan vergi incelemesi esnasında uzlaşma yapılması mümkün olmuştur. Kanunda TSU ile ilgili daha çok madde varken TÖU için tek bir madde öngörülmüştür ve kuruma ilişkin detaylı düzenlemeler esas olarak TÖU Yönetmeliği ile yapılmıştır (VUK Ek md. 11/son). Bu yüzden TÖU Yönetmeliği TÖU’nun uygulanması için çok önemli bir kaynaktır¹²⁵⁵.

VUK Ek md. 11/1’de TÖU’nun konusu ve kapsamını şu şekilde düzenlemiştir:

“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebilir.”

Bunun yanı sıra TÖU Yönetmeliği ‘kapsam’ başlıklı 2. maddesi;

“Bu Yönetmeliğin kapsamına, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezası (Kanunun 344 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) girer.” hükmünü haizdir.

Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere, TÖU, hakkında vergi incelemesi yürütülmekte olan mükellefin, incelemeye istinaden bir tarhiyat yapılmadan ve/veya ceza kesilmeden önce kullanabileceği bir haktır¹²⁵⁶. VUK ek md. 11’de TÖU yalnızca vergi incelemesine dayanarak yapılacak tarhiyat ve kesilecek cezalar için öngörülmüş, kapsam bununla sınırlandırılmıştır. Bu nedenle mutlaka bir vergi incelemesine dayanmak zorundadır¹²⁵⁷. Sadece inceleme raporlarına dayanılarak yapılacak tarhiyatlar bunun konusu olur. Fakat TÖU sadece vergi ziyai cezasını değil, usulsüzlük cezalarını da kapsar. Dolayısıyla tarhiyat öncesi uzlaşmada, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için uzlaşmak mümkündür.

Kural olarak TÖU, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek ve kesilecek cezalar üzerinde yapılabilir. Bunun yanı sıra hem idare hem Danıştay “mükellefin matrah takdiri için

¹²⁵⁵Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 312.

¹²⁵⁶A. Tekin, C. Avşar (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, s. 508.

¹²⁵⁷Candan, 2006, **a.g.k.**, 381.

başvuru üzerine düzenlenen inceleme raporuna dayalı olarak tarh edilecek vergi üzerinde uzlaşma yapılmasını” kabul etmektedir¹²⁵⁸.

TÖU için mükellefin vergi incelemesine tabi tutulmuş olması gerekir. Burada vergi incelemesi VUK md. 134’te düzenlenen incelemedir. Vergi incelemesine tabi olanlar ise VUK md. 137’de sayılan ticari, zirai, serbest meslek kazancı elden gerçek kişi mükellef ile KVK’ye tabi kurumlardır. Dolayısıyla TÖU’dan sadece bu mükellefler yararlanabilirken diğer mükellefler kapsam dışında kalmıştır. Sonuç olarak vergi incelemesine tabi mükelleflerin TÖU başvuru hakkı varken örneğin yoklama sonucunda bir ceza kesilmesi ihtimali olan mükellef bu hakka sahip değildir. Öğretide bu durumun eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu ileri sürülmüştür¹²⁵⁹.

Vergi incelemesi geçiren mükellefler, inceleme süresince, son inceleme tutanağı düzenleninceye dek TÖU için başvuruda bulunabilirler (TÖU Yönetmeliği md.9/1). Bununla birlikte vergi inceleme elemanının mükellefi incelemeye davet etmesi de mümkündür (TÖU Yönetmeliği md. 11/1).

“Tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz. Uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112’nci maddesine göre gecikme faizi hesaplanır.” (VUK ek md. 11/2).

“Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatapları olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.” (VUK Ek md. 11/3).

TÖU’ya başvurmak isteyen mükellefler veya ceza muhatapları, TSU’nun aksine başvuruda bulunmak için özel bir hukuka aykırılık sebebi veya gerekçe göstermek zorunda değildir¹²⁶⁰. TSU’dan farklı olarak burada uzlaşma için özel bir hukuki gerekçe veya şart aranmamıştır ve dolayısıyla mükellef ve idare burada serbesti içinde hareket ederler¹²⁶¹.

¹²⁵⁸Danıştay VDDK’nin 18.11.1999 tarih ve 1997/432 Esas ve 1999/15 Karar sayılı kararı.

¹²⁵⁹Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 322.

¹²⁶⁰M. Küçükaya (2008). *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*. İstanbul Üniversitesi SBE Doktora Tezi. İstanbul. s. 252.

¹²⁶¹Candan, 2006, **a.g.k.**, 389.

Daha önce de belirtildiği üzere mükellef isterse uzlaşma görüşmeleri esnasında yanında bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve meslek memuru bulunabilir (SMMM veya YMM) ve görüşlerini açıklayabilir (TÖU Yönetmeliği md. 15).

TÖU görüşmeleri sonunda ortaya çıkabilecek ve hedeflenen sonuçlardan biri mükellef ile vergi idaresinin anlaşmasıdır. Uzlaşma sağlandığı takdirde tutanakla bu kesinleştirilir ve dolayısıyla bu hususlar hakkında tüm başvuru yolları kapanır (TÖU Yönetmeliği md. 17/1, 2). Aynı şekilde mükelleflerin bundan sonra VUK md. 376'daki cezalardan indirim kurumundan yararlanma imkânı yoktur (TÖU Yönetmeliği md. 17/3).

TÖU görüşmeleri bitiminde ortaya çıkabilecek ikinci bir sonuç ise uzlaşmanın 'temin edilememiş' olmasıdır. Bu durum TÖU Yönetmeliği madde 16/3'de öngörülmüştür:

“Mükellefin, uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, uzlaşmaya geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya bu tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi hallerinde uzlaşma temin edilememiş sayılır. Uzlaşma temin edilemediği takdirde, komisyonca bu konuyu belirtmek üzere düzenlenecek tutanağın birer nüshası anında hazır bulunan mükellefe veya vekili ile vergi incelemesi yapana komisyonda tebliğ olunur. Mükellefin uzlaşmaya icabet etmemesi veya tebellüğden kaçınması halinde, bu hususu belirten tutanağın bir örneğinin muhatabına posta ile gönderilmesi yanında bir örneği de inceleme yapana tevdi edilir.”

“Tarhiyat öncesi uzlaşmanın herhangi bir nedenle temin edilememesi veya uzlaşmaya varılamaması hallerinde, mükellefler verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler” (TÖU Yönetmeliği md. 18).

TÖU görüşmeleri sonucunda uzlaşma sağlanamadığı takdirde, bu durum inceleme elemanı tarafından “inceleme raporuyla birlikte göndereceği bir yazı ile vergi dairesine bildirilir” (TÖU Yönetmeliği md. 16/4). Mükellef bunun ardından dilerse kendisine tarhiyat yapılmasını bekleyip tarhiyata karşı dava açabileceği gibi, isterse “vergi dairesince yapılacak tarhiyatın dava açma süresinin son gününün mesai saati bitimine kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini belirten bir dilekçe ile vergi dairesine başvurabilir. Mükellef bu başvuruyu yaptığı takdirde, başvuru tarihi itibarıyla uzlaşma vaki olmuş sayılır ve buna göre işlem tesis edilir (TÖU Yönetmeliği md. 16/son)”.

Mükellefin TÖU esnasında sahip olduğu savunma imkânlarının bir kısmı daha önce vergi incelemesi konusu incelenirken 2.2.1.4.2 başlığında açıklandığı için burada yinelenmeyecektir. Bununla birlikte, belirtilen açıklamalara ilaveten savunma hakkına ilişkin birkaç tespit daha yapılabilir

İlk olarak TÖU Yönetmeliği md. 11/1 dolayısıyla uzlaşma davetinin inceleme elemanı tarafından yapılması aslında Anayasa 40. maddede düzenlenen başvuru hakkının bir gereği olarak kabul edilebilir. Bununla birlikte, mükellef veya ceza muhatabı TÖU'ya kendisi de başvurabileceği için, yapılacak tarhiyat veya kesilecek cezadan hukuki menfaati hilal edilecek olanlar onlardır. Dolayısıyla bu hakkın kullanılabilmesi için bu kimselerin zamanında bilgilendirilmeleri gerekir ve bu da Anayasa md. 40'ın gereğidir¹²⁶².

İkinci husus ise TÖU Yönetmeliği md. 5/(6)'ya göre "İncelemeyi yapanlar bu maddeye göre oluşacak komisyonlara üye olamazlar. Ancak komisyon toplantısına açıklamalarda bulunmak üzere iştirak edebilirler". Dolayısıyla TÖU görüşmelerinde, incelemeyi yapan inceleme elemanı oluşturulacak uzlaşma komisyonunda yer alamaz. Bu hüküm komisyonun daha objektif olabilmesi açısından mükellefin lehine bir uygulamadır.

2.2.2.1.2 Tarhiyat sonrası uzlaşma esnasında mükellefin savunma hakkı

TSU, VUK Ek 1, 6, 7, 8, 9. maddelerde ve Uzlaşma Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Aslında bu müessesenin kanuni adı 'tarhiyat sonrası uzlaşma' değil, *uzlaşmadır*. Ancak öğretilerde TÖU ile karıştırılmaması için bu şekilde nitelendirilmektedir. TSU, verginin tarhiyatından veya cezanın kesilmesinden sonra fakat tahakkukundan önce yapılır¹²⁶³.

TSU, VUK'un 'Uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli' başlıklı Ek md. 1'de genel hatlarıyla düzenlenmiştir. Buna göre;

"Mükellef tarafından, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen ceza ve 370 inci maddenin (b) fıkrası kapsamında kendilerine ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilen mükelleflere mezkur maddeye göre kesilen ceza hariç) tahakkuk edecek miktarları konusunda, vergi ziyasına 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 itibarıyla bölünebildiği durumlarda

¹²⁶²Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 321.

¹²⁶³Candan, 2006, **a.g.k.**, 261.

uzlaşma sadece toplam matrah farkının bu bölümüne isabet eden vergi kısmı için de yapılabilir. Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için Kanunun 376ncı maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır. 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. Mükellef, uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve 3568 sayılı Kanuna göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir.”

VUK ek md. 1 metninden anlaşılabacağı üzere beyan üzerine hesaplanan vergiler TSU konusu edilemez. Beyana dayalı tarh sisteminde kural olarak mükellefin beyanı doğru kabul edildiği için mükellefin kendi beyanı üzerinden tekrar pazarlık yapılması uzlaşmanın amacıyla bağdaşmayacaktır. Bu nedenle bu vergiler TSU’nun kapsamı dışında tutulmuştur¹²⁶⁴. Buna karşılık Danıştay, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açma hakkı bulunduğu gerekçesiyle, ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan tarhiyatlar için de TSU yoluna başvuruyu kabul etmiştir¹²⁶⁵.

VUK Ek md. 1’in yanı sıra Uzlaşma Yönetmeliği md. 2’de TSU kapsamı “ikmalen, re’ sen veya idarece salınan ve Bakanlık Vergi Dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile Kanunun 344’üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilen tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç)” olarak belirlenmiştir. Bu noktada VUK’ta özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarını uzlaşma kapsamına alan değişikliğin henüz yönetmelikte düzenlenmediğini belirtmek gerekir.

2021 yılında 7338 sayılı Kanunla öngörülen değişikliğe kadar VUK ek md. 1’de uzlaşma, ‘re’ sen, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının miktarlarına ilişkin’ olduğu düzenlenmiş olup usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları uzlaşma kapsamında yer almamaktaydı¹²⁶⁶ ve TÖU’da usulsüzlük cezaları için

¹²⁶⁴Candan, 2006, **a.g.k.**, 270.

¹²⁶⁵Danıştay 3. Dairesinin 09.03.2000 tarih ve 1999/1840 Esas ve 2000/1029 Karar sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesinin 16.10.1985 tarih ve 1985/3905 Esas ve 1985/1273 Karar sayılı kararı.

¹²⁶⁶Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 705.

uzlaşmak mümkünken, TSU'da bu imkânın tanınmamış olması eleştirilmişti. Bu farklılık dolayısıyla uygulamanın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edeceği öğretide ileri sürülmekteydi¹²⁶⁷. Ancak VUK'taki değişiklik sonrası artık bu farklılık ortadan kalkmıştır. Bunun yanı sıra vergi kaçakçılığı suçları (VUK md. 359) sonucunda vergi ziyasına sebep olunması halinde tarh edilecek vergiler ve kesilecek üç kat vergi ziyayı cezası ile bu fiillere iştirak edelere kesilen bir kat vergi ziyayı cezası için TSU'ya başvurulamaz.

TSU'nun konusuna ilişkin ilginç bir durum da takdir komisyonu tarafından belirlenen matrahlarla ilişkindir. Danıştay içtihadına göre eğer takdir komisyonunun belirlediği bir matraha karşı vergi dairesi tarafından dava açılmışsa bu davanın sonucunda belirlenecek vergi ve ceza için uzlaşmaya gidilemez çünkü aksi halde yargı kararının idari işlemle değiştirilmesi sonucu oluşacaktır ki yargı kararı ancak bir yargı kararıyla değiştirilebilir¹²⁶⁸.

VUK ek md. 1'e göre TSU'ya başvurabilmek için, öncelikle ikmalen, re' sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarı konusunda tarhiyatta bir vergi hatası olması veya VUK md. 369 gereğince bir yanılma olması veya uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak vergi yargısı ve idare arasında görüş farklılığı olması gerekir. Her ne kadar kanunda uzlaşılabilir haller sınırlı olarak sayılsa da vergi idaresi bunu geniş yorumlayarak bu nedenlerle sınırlandırmadan uzlaşmayı uygulamaktadır¹²⁶⁹. Bununla birlikte VUK Ek md. 1/1'de mükellefe kısmi uzlaşma imkânı da tanınmıştır.

Kanuna göre TSU'ya başvurmak için sebeplerden biri tarhiyatta bir vergi hatası bulunmasıdır. Aslında bir vergi hatası olması halinde mükellefin hata düzeltme yollarına (idari ve yargısal) başvurma imkânı vardır. Buna ilaveten uzlaşma yolunun da açılmış olmasının sonucu, mükellef ve vergi idaresi temsilcilerinin bir toplantıda karşılıklı olarak tartışarak bir çözüme varmaları ve bu sayede iddia ve savunma haklarının kullanılarak gerekli açıklamaların yapıldığı, böylelikle hatanın kolaylıkla ve hızlı bir şekilde ortaya çıkarılmasıyla çözüme ulaşılabilmesidir¹²⁷⁰.

¹²⁶⁷Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 317.

¹²⁶⁸Danıştay 4. Dairesinin 14.4.1975 tarih ve 1975/81 Esas ve 1975/1281 Karar sayılı kararı.

¹²⁶⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 449.; Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 706.

¹²⁷⁰Candan, 2006, **a.g.k.**, 291.

Vergi idaresi adına uzlaşma yetkisi uzlaşma komisyonlarına verilmiştir. Üçer kişiden oluşan uzlaşma komisyonları “üyelerinin tamamının katılımıyla toplanır ve çoğunlukla karar verir” (Uzlaşma Yönetmeliği md. 6/2).

Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâleti haiz olan temsilcisi aracılığıyla uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir (Uzlaşma Yönetmeliği md. 7/1). TSU talep süresi vergi ve ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğinden itibaren 30 gündür (VUK Ek md. 1/1, Uzlaşma Yönetmeliği md. 9).

Uzlaşma talebi üzerine komisyon, görüşmelere başlamadan önce taleple ilgili ön inceleme yaparak talebin şeklen uygunluğunu, süreyi ve kendi yetkisini kontrol eder (Uzlaşma yönetmeliği md. 10). Bu inceleme sonrasında taleple ilgili süreye uyulmadığı veya usule uygun olmadığı sonucuna varılırsa talep reddedilirken yetki sınırları dahilinde değilse talep yetkili komisyona aktarılır. Uzlaşma talebi yetkili komisyona ulaştıktan sonra taleple ilgili bir ön inceleme yapılır ve burada talebin süresinde ve usulüne uygun şekilde yapılıp yapılmadığı ve komisyonun yetkisi içinde olup olmadığı kontrol edilir (Uzlaşma Yönetmeliği md. 10)

Uzlaşmanın sonucuyla ilgili olarak uzlaşma yönetmeliğinde, uzlaşmanın sağlanması (vâki olması), uzlaşmanın vâki olmaması ve uzlaşmanın temin edilememesi olmak üzere üç farklı kavram öngörülmüştür. Uzlaşmanın sağlanması, komisyon tarafından yapılan teklifin mükellefçe kabul edilerek vergi ve/veya ceza üzerinde anlaşılması ve bu suretle tarhiyatın ve/veya cezanın kesinleşmesidir. Uzlaşmanın vâki olmaması, mükellefin uzlaşma toplantısına katılması ve fakat vergi ve/veya ceza konusunda bir anlaşmaya varılamaması halidir (Uzlaşma Yönetmeliği md. 10). Uzlaşmanın temin edilememesi ise, “mükellef veya vekilinin uzlaşma komisyonunun davetine icabet etmemesi, komisyona geldiği halde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazi kayıtla imzalamak istemesi halinde” olur (Uzlaşma Yönetmeliği md. 10). Uzlaşma tutanağının ihtirazi kayıtla imzalanmasına kanunda izin verilmemiştir; mükellefin bunu talep etmesi uzlaşmanın vaki olunamamış sayılmasına sebep olur. Bu yasak aslında mükellefin dava hakkıyla ilgilidir fakat kanun koyucu bu düzenlemeyle uygulamada bütünlüğü sağlamıştır. Zira uzlaşmanın sonucu kesin olup buna karşı başvuru yolları kapalıyken, ihtirazi kayda uzlaşma tutanağında izin verilmesi

halinde mükellef uzlaşmaya karşı da dava açabilir. Dolayısıyla bu düzenleme uzlaşmanın amacına uygun ve sistemle uyumludur.

Uzlaşma toplantısı sonucunda uzlaşma gerçekleşirse bu durum tutanak ile tespit edilir, komisyon üyeleri ve mükellef tarafından imzalanır (Uzlaşma Yönetmeliği md. 10). Benzer şekilde uzlaşmanın temin edilememesi ve vaki olmaması hallerinde de buna ilişkin olarak tutanak düzenlenir (Uzlaşma Yönetmeliği md. 10). Uzlaşmanın vaki olmadığı hallerde komisyonun teklifi tutanağa yazılır ve mükellef isterse dava açma süresinin sonuna kadar bunu kabul etme hakkı bulunmaktadır (VUK ek md. 1). Uzlaşma sağlanamadığı takdirde yeniden uzlaşma talebinde bulunulamaz (VUK ek md. 1).

“Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir. Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunamaz.” (VUK ek md. 6) Üzerinde uzlaşma sağlanmış konularda ayrıca VUK 376 uyarınca cezalarda indirim yapılamaz (VUK Ek md. 9).

Bu açıklamalar ışığında belirtmek gerekir ki TSU esnasında savunma hakkını ilgilendiren önemli başlıklardan biri uzlaşma toplantılarıdır. Talebin kabul edilmesi durumunda mükellefe uzlaşma tarihi, yeri ve saati komisyon tarafından en az 15 gün önceden bildirilir. Bu on beş günlük süre mükellef talep ederse daha erkene alınabilir (Uzlaşma yönetmeliği md. 10). Bu süre mükellefin uzlaşma görüşmelerine hazırlanabilmesi açısından önemlidir. Bir diğer önemli husus, mükellefin uzlaşma görüşmelerinde beraberinde “bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve serbest muhasebeci mali müşavirini veya yeminli mali müşavirini” bulundurabilmesidir¹²⁷¹.

TSU ve savunma hakkı ilişkisi bakımından önemli olan bir diğer husus ise uzlaşma görüşmelerinin sonuçlarıdır. VUK Ek md. 7/1’e göre “Müddeti içinde uzlaşma talebinde bulunan mükellef veya ceza muhatabı uzlaşma talep ettiği vergi veya ceza için, ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidebilir”. Dolayısıyla uzlaşma sağlanamadığı takdirde mükellefin vergi/ceza için dava açma hakkı devam ederken, uzlaşma sağlandığı takdirde kesinleşir ve dava hakkı ortadan kalkar.

¹²⁷¹ Bkz: 2.2.2.1 no’lu başlık.

Uzlaşma talebi vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır (VUK ek md. 1). Bununla ilgili altı çizilecek husus dava süresiyle uzlaşmaya başvuru süresinin aynı olmasıdır. Süresi içinde uzlaşmaya başvurulup uzlaşmanın vaki olmaması halinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklı tutulduğu için bu iki sürenin eşit olması yerinde bir düzenlemedir¹²⁷².

“Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine); adına sadece ceza kesilmiş bulunan, üzerinde uzlaşılan işbu cezaya karşı dava açamaz” (VUK Ek md. 7/3). Üzerinde uzlaşılan vergi/ceza karşı dava yolunun kapalı olması, uyumsuzluğun tarafların karşılıklı iradeleriyle uzlaşarak çözülmesinin bir sonucudur. Uzlaşma sonrası aynı mevzunun tekrar dava konusu yapılması uzlaşmaya dair anlaşmaya ve kurumun amacına ters düşeceğinden burada savunma hakkı ihlalden söz edilemez¹²⁷³. Ancak bu sonuç uzlaşmanın kanuna uygun yapıldığı durumlar için geçerlidir. Eğer uzlaşma bir sebepten kanuna uygun olmayan biçimde sağlandıysa, bu durumda mükellef dava yoluna gidebileceği gibi vergi idaresi de bu uzlaşmayla bağlı olmayacaktır¹²⁷⁴. Bunun yanı sıra VUK Ek md. 6/2’deki uzlaşılan konularla ilgili dava ve idari başvuru yolu kapatılmıştır ancak bunlar uzlaşmanın mükellef açısından sonucudur. Aynı şekilde madem ki üzerinde uzlaşılan konular ikmalen, re’ sen veya idarece tarh edilen vergi ve buna bağlı olarak cezalar ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkindir o halde idarenin de aynı sebeplerle yeniden vergi incelemesi yapmaması gerekir¹²⁷⁵.

VUK ek md. 2’ye göre “Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa bu karar hükümsüz sayılır”. Bu hükümden anlaşıldığı üzere, uzlaşma başvurusu dava hakkını ortadan kaldırmaz; mükellef isterse ikisine de aynı anda başvurabilir. Ancak kanun hükmüne göre, uzlaşmaya başvuru bir dava için mahkeme uzlaşma sürecinin neticesini bekleyecektir.

¹²⁷²Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 453.

¹²⁷³Candan, 2006, **a.g.k.**, 362; Danıştay 4. Dairesinin 25.1.1989 tarih ve 1988/1461 Esas ve 1989/386 Karar sayılı kararı.

¹²⁷⁴Candan, 2006, **a.g.k.**, 362.

¹²⁷⁵Candan, 2006, **a.g.k.**, 371; Bkz: Başlık 2.2.1.4.3, s. 203.

Uzlaşmaya varılamaması dava hakkını kaldırmaz. Kanun koyucu uzlaşma başvurusu yapan ama uzlaşma sağlayamayan mükellefe/ceza muhatabına dava hakkını kullanabilmesi için ek dava süresi tanımıştır. VUK Ek md 7/4'ye göre;

“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.”

TSU'da eğer ceza veya vergi üzerinde uzlaşma sağlanırsa, uzlaşma ikisi için de kesinleşir ve mükellefin diğeri için dava hakkı yoktur (VUK Ek. Md. 7/3). Danıştay'a göre vergi ve cezayı içeren bir uyuşmazlıkta sadece ceza için uzlaşmaya giden mükellef, sonrasında uzlaşma başvurusu yapmadığı vergi aslı hakkında dava açamaz. Buna uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi denir¹²⁷⁶. Öğretide, Danıştay tarafından uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi olarak nitelenen bu durumun¹²⁷⁷ hem Anayasa md. 125'e hem de Anayasa md. 36'da ve dolayısıyla savunma hakkına aykırı olduğu ileri sürülmüştür çünkü burada mükellef kendi iradesiyle dava hakkından vazgeçmediği halde bu hakkı elinden alınmaktadır¹²⁷⁸.

Uzlaşmanın dava açma hakkı üzerindeki etkisi incelenirken, verginin/cezanın bir kısmı üzerinde uzlaşılması ihtimalini de değerlendirmek gerekir. Eğer uzlaşmaya konu edilen vergi ve cezadan yalnızca vergi aslında uzlaşılsa, bu aynı zamanda ceza miktarını da etkileyeceği için sonrasında vergi cezasına karşı dava açılmayacaktır. Ancak bunun aksine, yalnızca ceza üzerinde uzlaşma sağlandığı takdirde bu durum verginin aslını etkilemeyeceği için, vergi aslına karşı dava hakkının devam ettiğini kabul etmek gerekir¹²⁷⁹.

Uzlaşmanın temin edilememesi halinde düzenlenen tutanak, idarenin tek taraflı olarak düzenlendiği bir tutanaktır ve kesin ve icrai bir idari işlem olduğu için dava konusu olabilir. Ancak uzlaşmanın vaki olmaması halinde tarafların iradelerinin karşılıklı uzlaşmadığı konusunda uyuştuğunu gösteren bir tespit vardır. O yüzden bu tutanağa karşı dava açılmaz¹²⁸⁰.

¹²⁷⁶Danıştay 9. Dairesinin 23.9.1987 tarih ve 1985/2266 Esas ve 1987/2578 Karar sayılı kararı.

¹²⁷⁷Danıştay İBK'nin 2.7.1985 tarih ve 1985/5 Esas ve 1985/4 Karar sayılı kararı.

¹²⁷⁸Başaran Yavaşlar, 2008, **a.g.k.**, 329.

¹²⁷⁹Candan, 2006, **a.g.k.**, 367.

¹²⁸⁰Candan, 2006, **a.g.k.**, 340.

2.2.2.2 Hata düzeltme ve mükellefin savunma hakkı

Vergilendirme süreci boyunca mükellef veya idarenin lehine veya aleyhine olacak şekilde hatalar yapılması muhtemeldir. Bu hatalar, vergi idaresinin vergi mevzuatını yanlış yorumlaması veya vergiyi doğuran olaya ilişkin yanlış nitelendirmeler yapmasından veya mükellefin vergisel yükümlülüklerini ifa ederken dikkatsiz davranmasından kaynaklanabilir¹²⁸¹. Bu basit hataların idari aşamada düzeltilmesi için VUK birinci kitap, ‘Vergi Alacağının Kalkması’ başlıklı altıncı kısımda ‘Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat’ başlıklı üçüncü bölümde hata düzeltme yolunu öngörmüştür.

Vergi hataları kolay fark edilebilen, üzerinde tartışmaya genellikle gerek olmayan, açık ve basit yanlışlıklardır¹²⁸². Hata düzeltme ise vergilendirme işlemlerindeki basit sakatlıkların giderilmesi için düzenlenmiş barışçıl bir çözüm yoludur¹²⁸³. Bu müesseseyi düzenleyen kanun koyucu, vergi idaresi ile mükellef arasında oluşabilecek basit ve önemsiz sorunların uyuşmazlığa dönüşmeden çözülmesini amaçlamıştır¹²⁸⁴. Bir vergilendirme işlemindeki sakatlık vergi hatası türlerinden birine ilişkinse bunun için yargı yoluna başvurmak mümkün olduğu gibi VUK’taki özel düzenleme dolayısıyla beş yıllık zamanaşımı içinde hata düzeltme yolu ile de düzeltilebilir¹²⁸⁵. VUK ‘Vergi hatası’ başlıklı 116. maddesinde vergi hatası, “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması” şeklinde tanımlanmıştır.

Bir vergilendirme işleminde vergi hatası olduğunu söyleyebilmek için öncelikle haksız bir işlem olmalıdır. Haksız olmaktan kasıt ise işlem sonucunda fazla veya eksik verginin alınmasıdır. Dolayısıyla vergi hatası mükellefin lehine veya aleyhine olabilir¹²⁸⁶. Hatanın, mükellefin lehine veya aleyhine olması ve mükelleften veya idareden kaynaklanması niteliğini etkilemez¹²⁸⁷. Bir vergi hatası ister mükellef isterse hazine aleyhine sonuç

¹²⁸¹Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 721.

¹²⁸²Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 176.

¹²⁸³Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 173.; Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 721.

¹²⁸⁴Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 733.

¹²⁸⁵Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 173.

¹²⁸⁶Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 175.

¹²⁸⁷Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 723.

doğursun, vergi alacağını etkilediği sürece düzeltme hükümlerine doğrultusunda düzeltilir¹²⁸⁸. Ayrıca bir işlemle ilgili vergi hatası iddiası ileri sürebilmek için kesin ve icrai bir bireysel işlem olması gereklidir¹²⁸⁹.

Vergi hatalarının hem mükellef hem de vergi idaresi açısından olumsuz sonuçları vardır. Mükellef açısından uyum maliyetleri, kayıtlarda yapılacak düzeltmeler ve hakkında inceleme başlatılması gibi sonuçlar doğabilecekken, idare açısından ise bu, hatanın düzeltilmesi süresince geçen süre ve bundan doğan iş yükü zaman ve personel maliyetidir¹²⁹⁰. Bunun yanı sıra mükellefler bakımından muhasebe kayıtlarında yapılacak düzeltmelerin daha sonra uyumsuzluk konusu olması da mümkündür. Esas olarak muhasebe kayıtları üzerinde değişiklik yapmak kanuna aykırıdır. Buna karşılık, vergi idaresine tanınan hata düzeltme imkanının mükelleflere de tanınması daha sonra kayıtların neden değiştirildiği sorusuna cevap olacaktır ve mükellefe bunu ispat etme imkânı verir¹²⁹¹.

Hata düzeltme, yalnızca vergi hatalarına özgü bir çözüm yolu olup vergi idaresinin veya mükellefin her türlü işlemine karşı bu yola başvurulması mümkün değildir. Yalnızca VUK'ta vergi hatası olarak öngörülen sakatlıkların bu yolla düzeltilmesi mümkündür. Bunun yanı sıra kanundaki düzenlemeler ve Danıştay'ın yerleşmiş içtihadı göz önüne alınarak, bazı konular hata düzeltme dışında bırakılmıştır. Bunlardan ilki vergi hatası kabul edilmeyen hukuki uyumsuzluklardır¹²⁹². İkinci olarak ise bir vergi hatasının düzeltmeye konu olabilmesi için daha önce yargı kararıyla çözüme bağlanmamış olması gerekir¹²⁹³.

VUK md. 116'da vergi hatası genel başlık olarak tanımlanmıştır. Ancak bir vergilendirme işlemiyle ilgili vergi hatası olabilmesi için VUK 117 ve 118'nci maddede sayılan hata türlerinden birine girmesi gerekir¹²⁹⁴.

¹²⁸⁸Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2008, **a.g.k.**, 385.

¹²⁸⁹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 175.

¹²⁹⁰Biniş, 2012, **a.g.k.**, 490.

¹²⁹¹M. Bouvier (2003). *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*. Paris: L.G.D.J., s. 52.

¹²⁹²Danıştay İBK'nin 15.6.1974 tarih ve 1965/34 Esas ve 1974/13 Karar sayılı kararı.

¹²⁹³Danıştay VDDK'nin 27.11.1992 tarih ve 1992/40 Esas ve 1992/448 Karar sayılı kararı.

¹²⁹⁴Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 176; B. Doğrusöz (2019). *Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme*. Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-hukukunda-hata-ve-duzeltme/451574> (Erişim tarihi: 2.8.2021)

VUK md. 117’de ‘Hesap hataları’ başlığıyla sayılan hatalar, kolaylıkla fark edilebilen, basit ve aritmetik yanlışlıklardan doğar¹²⁹⁵. Hesap hataları kendi içinde matrah hatası, vergi miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde üç başlıkta toplanmıştır. Hesap hataları, vergi miktarına ilişkin maddi hata ve hesaplama yanlışlığı olarak; vergilendirme hataları ise vergi yükümlülüğüne dair saptama ve değerlendirme hataları olarak nitelendirilebilir¹²⁹⁶. Vergilendirme hataları ise VUK md. 118’de¹²⁹⁷ mükellefin şahsında, mükellefiyette, mevzuda ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sayılmıştır.

Hata düzeltme öncelikle bir anayasal güvence altında olan bir idari başvuru yoludur¹²⁹⁸. Hata düzeltme bir idari başvuru yolu olup, düzeltme başvurusu istitaflı başvurulara, düzeltme talebinin reddi üzerine başvurulacak şikâyet yolu ise hiyerarşik idari başvuruya karşılık gelir¹²⁹⁹. Bunun yanı sıra, uyuşmazlık ilerde yargı yoluna taşınırsa bunun ön hazırlığı niteliğinde olacağı için yargıya başvurma hakkıyla da ilişkilidir¹³⁰⁰.

Hata düzeltme işlemi hem vergi aslı hem de vergi cezaları için geçerlidir. VUK md. 375’e göre “Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir”. Vergi cezası söz konusu olduğunda mükellef olmasa da ceza

¹²⁹⁵Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 178.

“Madde 117 –Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif 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.”

¹²⁹⁶Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 177.

¹²⁹⁷ “Madde 118 –Vergilendirme hataları 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: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

¹²⁹⁸Karakoç, 2011, **a.g.k.**, s. 722.

¹²⁹⁹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 173.; R. Kaplan (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikâyet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 301, s. 135.

¹³⁰⁰Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 174.

muhatapı, hatanın düzeltilmesini isteme hakkına sahiptir. Bu düzeltme talep cezaı kesen vergi dairesine yapılır¹³⁰¹.

Hata düzeltme vergi usul hukukuna ait özel bir başvuru yoludur. Ancak hata düzeltmenin yapılabilmesi için öncelikle hatanın tespit edilmesi gerekir. VUK ‘Hataların meydana çıkarılması’ başlıklı md. 119’da bunun için beş yöntem öngörmüştür. Buna göre “İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile ve mükellefin müracaatı ile” hata tespit edilebilir.

VUK md. 120/1 uyarınca hata düzeltme yetkisi vergi dairesi müdürüne aittir. Düzeltme kararı üzerine “hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir”. Mükellef aleyhine yapılmış bir hatanın düzeltilmesi üzerine mükellef kararın kendisine tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmelidir (VUK md. 120/2).

Hata düzeltme mükellefin başvurusu üzerine veya vergi dairesince re’ sen yapılabilir. VUK md. 121 uyarınca “İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’ sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur”. Diğer yandan, mükellefler de vergi hatalarının düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı olarak talep edebilirler (VUK md. 122). Mükellefin düzeltme talep etmesi sonucunda vergi dairesinin ilgili servisi kendi görüşünü de ekleyerek talebi düzeltme merciine iletir. Yetkili mercii talebi olumlu yanıtladığı takdirde düzeltme için gerekeni yapar; aksi halde durum mükellefe yazıyla tebliğ edilir (VUK md. 123).

Uygulamada genellikle mükelleflerin hata düzeltme talepleri reddedilmektedir. Yargı kararlarında ise hata düzeltme hükümleri sınırlandırıcı şekilde dar yorumla değerlendirilmektedir¹³⁰².

Hata düzeltme başvurusu için kanunda özel olarak bir süre öngörülmemiş olmakla birlikte bu başvurunun dava açma süresi içinde yapıp yapılmadığı önem arz eder. Eğer

¹³⁰¹Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 737.

¹³⁰²B. Doğrusöz (2019). *Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme*. Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-hukukunda-hata-ve-duzeltme/451574> (erişim tarihi: 2.8.2021)

başvuru 30 günlük dava süresi içinde yapılıp reddedildiyse, bu halde ilgililer hataya karşı ret işlemini takiben dava açabilirler çünkü burada idareye başvuru dava açma süresini durdurucu etki yapar. Hata düzeltme talebinin reddedilmesinden itibaren dava süresi kaldığı yerden işlemeye devam eder¹³⁰³. İdareye yapılan hata düzeltme talebinin ne kadar süre içinde sonuçlandırılması gerektiğine ilişkin VUK'ta bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, bunun idari bir başvuru olması sebebiyle İYUK md. 10/2 dolayısıyla 30 gün içinde cevap verilmediği takdirde reddedilmiş sayılması gerektiği kabul edilir¹³⁰⁴.

Hata düzeltme başvurusu 30 günlük dava süresi geçtikten sonra yapılırsa ve vergi dairesince reddedilirse bu işleme karşı doğrudan dava açılabilmesi tartışmalıdır. VUK'un 'Şikâyet yolu ile müracaat' başlıklı 124. maddesinde "Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler" hükmünü düzenlemiştir. Düzetmenin reddedilmesi halinde mükellef şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurabilir. Her ne kadar VUK'ta Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla başvurmaya dair bir süre belirtilmemişse de İYUK md. 11 uyarınca idari işlemlere karşı dava açılmadan önce işlemin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için dava açma süresi içinde başvurulabilir. Bu başvuru, dava açma süresini durdurur. Şikâyet başvurusunun reddedilmesi veya zımnen reddedilmiş sayılması halinde dava süresi yeniden işlemeye başlar (İYUK md. 11/3).

Bir görüşe göre bu hükümle, hata düzeltme talebinin reddine karşı önce Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla başvuruyu düzenlendiği için, mükellef ret kararına karşı doğrudan dava açarsa, mahkeme tarafından ilk inceleme sonucunda İYUK md. 15/1/e ve md. 14/3/b uyarınca idari merci tecavüzü nedeniyle dilekçenin Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmesine karar verilmesi gerekir¹³⁰⁵. Diğer bir görüş ise madde hükmünün sonundaki "edebilirler" ifadesini ilgiliye tanına seçimlik bir hak olarak yorumlamakta, dolayısıyla

¹³⁰³Doğrusöz, 2019, **a.g.k.**; Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 229.

¹³⁰⁴Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 225.

¹³⁰⁵Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 227.

şikâyet yolunun mecburi olmadığını ve idarenin hata düzeltmeyi ret kararına karşı doğrudan dava açabileceğini ileri sürmektedir¹³⁰⁶.

İdarenin hata düzeltme talebinin reddine karşı açılacak davalarda altı çizilmesi gereken husus, davanın hatalı işleme karşı değil, ret kararına karşı açılmış olduğudur. Mahkeme ret kararını iptal ederse, idarenin hatalı işlemle ilgili yeni bir işlem yapması gerekir. Eğer mahkeme iptal kararına gerekçe olarak asıl işlemde hata olduğunu ve düzeltilmesi gerektiğini gösterirse bu halde idare ilk işlemi düzeltmekle yükümlüdür. Ancak örneğin ret kararının gerekçesi yetkili memurun imzasının olmaması gibi usulü bir sakatlıkta idare ilk işlemi yine de düzeltmeyebilir¹³⁰⁷.

Vergi hatalarına karşı dava açma süresi içinde idari bir başvuruda bulunmayan veya dava açmayan mükellefin bu süre geçtikten sonra hata düzeltme başvuru yapıp reddedildiği takdirde başvurabileceği tek yol Hazine ve Maliye Bakanlığına yapılacak olan şikâyet başvurusudur¹³⁰⁸. Bununla birlikte, dava süresi içinde ve fakat açmadan önce hata düzeltme başvurusunda bulunmak mükellefin kendi tercihi olur. Mükellef doğrudan yargıya başvurabileceği gibi dilerse hata düzeltme yoluna da gidebilir; burada önce hata düzeltmeye başvurmak tüketilmesi zorunlu bir idari başvuru değildir. Ancak dava süresi hak düşürücü nitelikte olduğundan, bu süre geçtikten sonra mükellefin doğrudan dava hakkı bulunmamaktadır ve bu aşamada ancak hata düzeltme talebi reddedildiği takdirde bu ret kararına karşı dava açılabilir. O nedenle dava süresi geçtikten sonra hata düzeltme talebi zorunlu bir idari başvuru yoluna dönüşür¹³⁰⁹.

VUK md. 125'e göre "Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır." Bu hüküm dolayısıyla, yargı kararları vergi hataları kapsamı dışında kalır. Bunun iki sebebi vardır. İlk olarak, anayasal olarak güçler ayrılığı ilkesi gereği

¹³⁰⁶Doğrusöz, 2019, **a.g.k.**

¹³⁰⁷Doğrusöz, 2019, **a.g.k.**

¹³⁰⁸Akarca, 2008, **a.g.k.**

¹³⁰⁹Kaplan, 2013, **a.g.k.**, 135.

yargı tarafından verilmiş bir karar idare tarafından değiştirilemez. İkincisi de usul hukukundaki kesin hükmün dokunulmazlığı bunu gerektirir¹³¹⁰.

VUK hata düzeltme için bir zamanaşımı süresi öngörmüştür. Buna göre “114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez” (VUK md. 126/1). Buradaki 5 yıllık zamanaşımı süresinin yine VUK md. 126’da uzayabileceği istisnai haller düzenlenmiştir. Eğer “Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı” veya “İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği” veya “İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı” bir durum varsa bu halde zamanaşımı belirtilen tarihlerden itibaren en az 1 yıl olacaktır.

2.2.2.3 Kamu Denetçisine (Vergi Ombudsmanlığı) başvurma hakkının mükellefin savunma hakkıyla ilişkisi

Ombudsman İsveççe bir kelime olup kelime karşılığı “bir hükümette veya büyük bir organizasyonda şikayetlerin muhatabı olan ve bunun çözümünü uğraşan kişidir”¹³¹¹. Dünya literatüründe ombudsman olarak ifade edilen bu kurum Türk hukukuna kamu denetçisi olarak geçmiştir. Bu başlıkta kamu denetçisinin hukuki niteliği ve başvurma usulü genel hatlarıyla açıklanacak ve ardından, mükellef ve mükellefin savunma hakkı bakımından önemine değinilecektir.

Esas olarak ombudsmanlık, tarafsız, bağımsız ve bu özellikleri nedeniyle güvenilir olan ve idarece yapılan hata, ihmal, haksızlık, hukuka aykırılık, kötü yönetim gibi durumlarda vatandaş korumayı amaçlayan bir kurumdur¹³¹². Dolayısıyla, kamu denetçisine başvuru yolu esasında insan haklarını koruma, hak ihlallerini önleme ve ortadan kaldırma amacı taşıyan bir hak arama yoludur¹³¹³. Savunma hakkı ile bağlantısı ise tam bu noktada kurulur. Kamu denetçisine başvuru, kendisi bir hak arama yolu olduğu için başlı başına bir savunma

¹³¹⁰Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 181.

¹³¹¹<https://dictionary.cambridge.org/tr/sözlük/ingilizce/ombudsman> (Erişim tarihi: 12.8.2021) (http- 41)

¹³¹²F. Serrano (2009). The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection. *Protection of Taxpayer's Rights- European, International and Domestic Tax Law Perspective*. Varşova: Oficyna, s. 136.

¹³¹³Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 465.

imkânıdır. Ancak kanunda ve yönetmelikte mükellefin bu yola başvurusu halinde savunma hakkını güçlendiren ve bazen de zorlaştıran başka haklar düzenlenmiştir.

Kamu denetçiliğine başvuru ile amaçlanan genel olarak idare tarafından oluşabilecek hak ihlallerini engellemek ve/veya ortadan kaldırmak¹³¹⁴ olduğu için, kamu denetçisi bu kapsamda mükellefin de vergi idaresinin haksız işlemlerine karşı başvurabileceği bir hak arama yoludur¹³¹⁵.

Vergi ombudsmanı genel olarak, mükelleflerin hakları ihlal edildiği takdirde başvurabilecekleri bir şikâyet makamıdır¹³¹⁶. Vergi ombudsmanının, vergi idaresinin davranışlarını kontrol etmek, gözetmek ve hatalarını bildirmek gibi işlevleri vardır. Bunların sonucunda vergi idaresinin hizmet kalitesi artacağı için mükellefin vergiye uyumunun da buna paralel olarak artacağı ileri sürülebilir¹³¹⁷. Ombudsman uygulamasının, vergiye ilişkin konularda insan haklarına uygunluğu ve demokratik talepleri kuvvetlendirerek, vergilendirme konusunda temel hakların ihlalini engellemesi ve ortadan kaldırması beklenir¹³¹⁸.

2010 yılında yapılan değişiklik kapsamında Anayasa’da 74. madde başlığı “Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” olarak değiştirilmiş, ayrıca maddeye kurumu düzenleyen yeni fıkralar eklenmiş ve böylece ombudsman uygulaması Türk hukukunda yürürlüğe girmiştir.

Anayasa md. 74/3’ göre “Herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.” Ayrıca “Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına bağlı olarak kurulan Kamu Denetçiliği Kurumu idarenin işleyişiyle ilgili şikâyetleri inceler” (Anayasa md. 74/4). Kamu denetçiliği kurumunun Anayasada yer almasıyla birlikte mükellef için yeni bir başvuru, idare aleyhine yeni bir şikâyet yolu hukukumuzda girmiştir¹³¹⁹.

¹³¹⁴B. Yaltı (2012). Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru. *Vergi Sorunları Dergisi*, 286, s. 111.

¹³¹⁵Yaltı, 2012, **a.g.k.**, 113.

¹³¹⁶Yaltı, 2012, **a.g.k.**, 115.

¹³¹⁷Yaltı, 2012, **a.g.k.**, 115.

¹³¹⁸Yaltı, 2012, **a.g.k.**, 119.

¹³¹⁹Yaltı, 2012, **a.g.k.**, 113.

Bununla birlikte Anayasa md. 74/6 uyarınca “Bu maddede sayılan hakların kullanılma biçimi, Kamu Denetçiliği Kurumunun kuruluşu, görevi, çalışması, inceleme sonucunda yapacağı işlemler ile Kamu Başdenetçisi ve kamu denetçilerinin nitelikleri, seçimi ve özlük haklarına ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.” Buna istinaden kabul edilen 14.06.2012 tarih ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu’nda (‘KDKK’) bu kuruma dair düzenlemeler yapılmıştır. Bunun yanı sıra 28.03.2013 tarih ve 28601 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan “Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” (‘KDK Yönetmeliği’) ile kanunun uygulama esasları ve buna ilişkin detaylar belirlenmiştir.

KDKK’de kamu denetçiliği kurumunun amacı “kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak” olarak belirlenmiştir (6328 sayılı kanun md. 1).

Kurumun görevleri ise KDKK md. 5/1’de “idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak” olarak sayılmıştır.

Vergi idaresinin tüm eylem ve işlemleri de idari eylem ve işlemler kapsamında olduğu için, vergilendirme sürecine dair (vergi denetim süreci de dahil olmak üzere) tüm usule ve maddi hukuka ilişkin aykırılıklar, vergi idaresince yapılan hata, ihmal, ayrımcı uygulama, yetkinin kötüye kullanılması gibi haksızlıklar kamu denetçisi şikâyet başvurusuna konu olabilir¹³²⁰. Vergiye ilişkin işlemlerden kaynaklı tüm uyuşmazlıklar kamu denetçiliği kurumunun görevi kapsamındadır¹³²¹. Bununla birlikte KDK içinde kadın ve çocuk haklarında olduğu gibi sadece vergi konularına özgülenmiş bir kamu denetçisi bulunmamaktadır.

Kamu denetçisine başvuru usulü KDKK 17. maddede düzenlenmiştir. Buna göre “Kuruma, gerçek ve tüzel kişiler başvurabilirler. Başvuru sahibinin talebi üzerine başvuru

¹³²⁰Yaltı, 2012, **a.g.k.**, 116.

¹³²¹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 466.

gizli tutulur” (KDKK md. 17/1). Burada başvuruçuya gizlilik hakkı tanınması hem koruyucu hem de başvurma anlamında cesaret veren bir düzenleme olmuştur. Kimliğinin ifşa edilmesinden çekinen kişiler de bu sayede bu kuruma başvurabilecektir. Vergi hukuku bağlamında mükellef açısından bu özellikle önemli çünkü sürekli vergi idaresi ile ilişki içinde olan mükellef, özellikle ticari hayatın etkilenmemesi için, uyuşmazlıktan kaçınacaktır. Bununla birlikte başvuru hakkı yalnızca *kişilere* tanınmıştır. Diğer bir deyişle gerçek kişi olmayan ama tüzel kişiliği de bulunmayan hukuk öznelere (örneğin iş ortaklıkları) bu kurumdan yararlanamayacaktır. Bu nedenle bunun bir sınırlama olduğunu belirtmek gerekir¹³²². Buna karşılık kuruma başvurmak için kanunda vatandaşlık şartı aranmamıştır ki bu lehe bir düzenlemedir (KDKK md. 17/2). Ayrıca yargı organları tarafından karara bağlanmış veya halen davası sürmekte olan konular hakkında şikâyetle bulunulamaz (KDKK md. 17/3). Bununla birlikte uzlaşmanın sonucu kesin olduğu için, uzlaşılan konularda kamu denetçisine başvurulamaz¹³²³. Belirtmek gerekir ki kamu denetçisi mutlaka başvuru üzerine harekete geçer, re’ sen araştırma yapması mümkün değildir.

Kamu denetçisine başvurabilmek için İYUK’ta öngörülen idari başvuru yolları ile özel kanunlarda yer alan zorunlu idari başvuru yollarının tüketilmesi şart koşulmuştur. Ancak “Kurum, telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ihtimali bulunan hâllerde, idari başvuru yolları tüketilmese dahi başvuruları kabul edebilir” (KDKK md. 17/4). Ayrıca mükellef bu başvuruyu temsilci aracılığıyla yapabilir (KDKK Yönetmeliği md. 11).

Kamu denetçiliğine başvuru ücretsiz olup (KDKK md. 17/6), “daha önce yapılmış idari başvuruya idare tarafından verilecek cevabın tebliği tarihinden, idare başvuruya altmış gün içinde cevap vermediği takdirde bu sürenin bitmesinden itibaren altı ay içinde başvurulabilir.” (KDKK md. 17/7). Ayrıca başvuru dava süresi içinde yapılırsa bu halde dava süresi durur (KDKK md. 17/8).

KDKK md. 20 uyarınca şikâyet başvurusunu alan KDK;

“İnceleme ve araştırmasını başvuru tarihinden itibaren en geç altı ay içinde sonuçlandırır. Kurum, inceleme ve araştırma sonucunu ve varsa önerilerini ilgili mercie ve başvurana bildirir. Kurum, başvurana, işleme karşı başvuru yollarını, başvuru süresini ve başvurulacak makamı da gösterir. İlgili merci, Kurumun

¹³²²Gümüşkaya, 2016, **a.g.k.**, 290.

¹³²³Gümüşkaya, 2016, **a.g.k.**, 288.

önerileri doğrultusunda tesis ettiği işlemi veya Kurumun önerdiği çözümü uygulanabilir nitelikte görmediği takdirde bunun gerekçesini otuz gün içinde Kuruma bildirir.”

Kamu denetçisinin vereceği kararlar bağlayıcı olmayıp, tavsiye niteliğindedir. Bu nedenle şikâyet konusu olan idareyi zorlayıcı olarak düşünülemez. Ancak idare kamu denetçisinin kararına uymasa dahi kamu denetçisi, yaptığı araştırma ve verdiği kararlarıyla olay ve delilleri tespit ettiği için, bunlar daha sonra mükellef tarafından yargı aşamasında kullanılabilir¹³²⁴.

3 VERGİ YARGILAMA HUKUKUNDA MÜKELLEFİN SAVUNMA HAKKI

Savunma hakkının temel kabul edildiği alan ceza muhakemesi hukukudur. Ceza muhakemesi hukukunun gayesi, gerçeğin ortaya çıkmasını sağlamaktır ve savunma olmadan buna ulaşmak mümkün değildir¹³²⁵. Bununla birlikte bugün tüm yargılama hukuku dalları için kişinin savunma hakkı olduğu tartışmasız kabul edilmiş ve hukuki düzenlemelerle güvence altına alınmıştır. Dolayısıyla vergi yargılama hukukunda mükellefin savunma hakkının varlığı tartışmasızdır. Gerçekten de ceza muhakemesinde olduğu gibi gerçeklik ilkesi vergi hukukunda da başka bir yönüyle geçerlidir. Bu nedenle, mükellefin ödemekle yükümlü olduğu verginin esas miktarının ortaya çıkması ve hem hazinenin kaybının hem de mükellefin fazladan vergi ödemesinin önüne geçilmesi için mükellefe savunma hakkı mümkün olan en geniş şekilde tanınmalıdır.

Savunma hakkı Anayasa ve kanunlarda açıkça düzenlenmiştir fakat bunun yanı sıra hakkın kullanılmasının kamu görevlilerince kolaylaştırılması gerekir¹³²⁶. Ceza usul hukukunda bunu yapacak olan hakimler ve savcılarken, vergi yargılama hukukunda idari aşamada Hazine ve Maliye Bakanlığı elemanları, yargılama sürecinde ise vergi hakimleridir. Her ne kadar ideal olan kişi hak ve özgürlüklerinin geniş yorumlanması olsa da uygulamada zaman zaman aksi yönde olacak şekilde hakların engellenmeye çalışıldığı gözlenmektedir¹³²⁷.

¹³²⁴Serrano, 2009, **a.g.k.**, 148.

¹³²⁵Oral, 1999, **a.g.k.**, 596.

¹³²⁶Ergül, 1990, **a.g.k.**, 593.

¹³²⁷Ergül, 1990, **a.g.k.**, 595.

Vergi yargısı kurumlar itibarıyla medeni usul hukuku ile, ilkeler itibarıyla ise ceza muhakemesi hukukuyla benzerlik gösterir. Vergi yargılama hukuku kuralları temelde İYUK'ta düzenlenmiştir ancak burada düzenlenmeyen bazı konular için İYUK md. 31/1'de HMK'ye atıf yapılmıştır. İYUK md. 31 atfı vergi yargısı ile medeni usul hukuku arasındaki benzerliğin pozitif hukuktaki kaynağını oluşturur. Resen araştırma ilkesi ve delil serbestisi gibi ilkelerin vergi hukukunda geçerli olması ise ceza yargılamasıyla ilgili yakınlığı ortaya koyar¹³²⁸.

Yargılama esnasında savunma hakkının büyük bir kısmını adil yargılanma hakkı kapsamındaki hak ve ilkeler oluşturur. 5271 sayılı CMK genel gerekçesinde bu husus "gerçeğin adil yargılanmaya uyularak meydana çıkartılması temel koşuldur" şeklinde ifade edilmiştir.

AİHS 6. maddede adil yargılanma hakkının içeriğine dair unsurların neler olduğu sayılmıştır. Bununla birlikte, madde metninde açıkça belirtilmeyen fakat *demokratik hukuk devleti* kapsamında olması gereken diğer unsurlar ise geniş bir yorumla AİHM tarafından ortaya konmuştur¹³²⁹. AİHS md. 6/1'de adil yargılanmaya dair genel kural ve haklar sayılmış olup AİHM'nin bunun dışında kabul ettiği hak ve ilkelere örnek olarak mahkemeye başvurma hakkı, silahların eşitliği ilkesi, çelişmeli yargılama ilkesi, gerekçeli karar ilkesi sayılabilir¹³³⁰. AİHS md. 6/3'te ise ceza yargılamasında sanığın hakları sayılmıştır. Ancak bu haklar sınırlı sayım olmayıp adil yargılamanın ceza muhakemesindeki görünümleridir. Diğer bir deyişle bunlar sanığa tanınan asgari haklardır. Bununla birlikte bu güvenceler ceza muhakemesinde sanık için öngörülmüş olsa da gerekli olduğu takdirde medeni usule ait bir yargılamada da uygulanabilirler¹³³¹. Ancak AİHS md. 6 kapsamı *medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda yöneltilen suçlamalar* ile sınırlandığı için vergisel uyuşmazlıklarda bu maddenin uygulanması meselesi AİHM tarafından pek çok kararda tartışılmıştır.

¹³²⁸Karakoç, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, 2018, s. 29.

¹³²⁹F. Gölcüklü (1994). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde 'Adil Yargılanma Hakkı'. *İlhan Öztrak'a Armağan*, AÜSBF Dergisi, s. 201.

¹³³⁰İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 5.

¹³³¹Gölcüklü, 1994, **a.g.k.**, 201.

Türk hukuku bakımından Anayasa md. 90/5 ve md. 148/3 hükmü dolayısıyla AİHS 6. madde metninden ve AİHM kararlarından ortaya çıkan ilke ve haklar Anayasa md. 36'nın kapsamında yer alır. AİHS md. 6/3'te sayılanlar ise aslında adil yargılanma hakkının somut görünümleridir ve Anayasa md. 36 zımnen bu alt unsurları içermektedir¹³³². AİHS md. 6/2'de düzenlenen masumiyet karinesi ise Anayasa md. 38/2'de öngörülmüştür. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi bu karinenin ihlali iddiası ile ilgili bir bireysel başvuru karşısında davayı bu hükme aykırılık nedeniyle inceleyebilir¹³³³.

Pozitif hukukta savunma hakkının tanınmış olması, anayasal ve temel bir hak niteliğinde olması ve dahi uluslararası bir kurum niteliği taşıması, hakkın idare ve yargı önünde gerektiği gibi kullanılabilmesi için yeterli değildir; hakkın kullanılabilmesi için gerekli olanakların ve kolaylıkların da sağlanması gerekir¹³³⁴. Zira hukuk devleti kavramı, bu hak pozitif hukukta açıkça düzenlenmese dahi, hakkın içeriğini oluşturan diğer hak ve ilkelerin hukuk sistemi tarafından benimsenmesini gerektirir¹³³⁵. Savunma hakkını hukuk devletinin önemli bir ifadesi olarak değerlendirmek gerekir çünkü bu hakkın kapsamında silahların eşitliği, çelişmeli yargılama gibi pek çok başka hak ve ilke yer almaktadır¹³³⁶.

Her ne kadar adil yargılanma hakkı savunma hakkının unsurlarından biri olsa da bu çalışma bakımından yargılama aşamasındaki en önemli hak olduğu için, vergi yargılama hukukunda savunma hakkını incelemeye geçmeden önce vergisel uyumsuzlukların adil yargılanma hakkının korumasında olup olmadığı sorusunu cevaplamak gereklidir (3.1). Ardından, yargılamanın başlayabilmesi için gerekli olan dava hakkı vergi hukukundaki düzenlemeler ışığında tartışılacaktır (3.2). Yargılama usulü söz konusu olduğunda usule egemen olan ilkeler önem arz ettiğinden, çalışmanın bütünlüğü bakımından vergi yargısında savunma hakkını güçlendiren ilkeleri açıklamak gereklidir (3.3). Mükellefin mahkeme karşısında savunma hakkını sözlü olarak ifade ettiği yer olan duruşma ise idari yargıda istisnai olarak düzenlenmiştir. Bu bakımdan hem mevzuatta düzenlenme şekli, hem de

¹³³²İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 214.; Anayasada adil yargılanma hakkı ile ilgili diğer maddeler ise md. 2, 36, 37, 38, 39, 40, 125, 138, 139, 141, 144'tür.

¹³³³İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 214.

¹³³⁴Oral, 1999, **a.g.k.**, 611.

¹³³⁵İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 2.

¹³³⁶Marin, 2018, **a.g.k.**, 27.

uygulamadaki durum göz önünde bulundurularak vergi yargısında duruşma esnasında mükellefin savunma hakkı değerlendirilecektir (3.4). Savunma hakkının en önemli unsurlarından biri olan mahkeme önünde temsilci aracılığıyla savunma ise ayrı bir alt başlığın konusudur (3.5). Son olarak, mükellefin savunmasını ispat için ihtiyacı olan deliller konusu vergi yargılama usulü bakımından tartışılacaktır (3.6).

3.1 Vergi Hukukunda Adil Yargılanma Hakkının Uygulanması Sorunsalı

AIHS 6. maddede düzenlenen adil yargılanma hakkı, başka hak ve ilkeleri de içeren genel bir hükümdür ve yargılamanın hakkaniyete uygun olarak yapılmasını hedefler. Bu nedenle diğer hakların korunabilmesi için 6. madde kilit bir maddedir¹³³⁷. Vurgulamak gerekirse, AIHS md. 6 uygulamasında sorgulanan husus sonuçtan çok yargılama sürecinin kendisidir. Dolayısıyla esas önemli olan mahkemece verilen kararın adil bir karar olup olmamasının ötesinde adil bir karar verilebilmesi için gereken koşulların sağlanıp sağlanmadığıdır¹³³⁸. Başka bir deyişle adil yargılanma, esasen kişinin yargılama yapılırken savunma hakkını kullanabilmesi için kendisine etkili ve uygun imkanlar tanınmasını ifade eder¹³³⁹.

Madde metninden de anlaşıldığı üzere, AIHS adil yargılanma hakkını düzenlerken bu hakkın “herkes” için ve “medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda yöneltilen suçlamalar konusunda” geçerli olacağını öngörmüş ayrıca ikinci fıkrada masumiyet karinesini ve üçüncü fıkrada da savunmanın asgari haklarına ilişkin hususları düzenlemiştir. Üçüncü fıkrada sayılan hakların asgari olduğunun belirtilmesi dolayısıyla bunların sınırlı bir sayım olmadığı sonucuna varmak gerekir. Dolayısıyla, bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda maddenin tümü birlikte ele alınmalı ve bu şekilde değerlendirilmelidir¹³⁴⁰.

Bu çalışmanın konusunu vergi hukukunda mükellefin savunma hakkı oluşturduğundan, tartışılması gereken ilk husus AIHS 6. maddesinin vergi hukukunda uygulanıp uygulanamayacağıdır. Zira AIHS 6. madde ilk fıkrasında adil yargılanma hakkının

¹³³⁷İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 4.

¹³³⁸İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 209.

¹³³⁹İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 7-8.

¹³⁴⁰İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 6.

uygulama alanını her ne kadar “herkes” şeklinde kişiler arasında herhangi bir ayırım yapmaksızın belirlemişse de medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklar ve cezai alanda kişiye yöneltilen isnatlar şeklindeki sınırlama maddenin uygulama alanıyla ilgili soruları da beraberinde getirir. AİHS 6. madde hükmünün uygulama alanına dair sınırlamaya göre eğer bir uyuşmazlık her iki alanın da dışında değerlendirilirse o zaman 6. madde uygulanamayacaktır. Bu sebeple burada vergi hukukunun 6. madde kapsamında yer alıp almadığının öncelikle belirlenmesi gerekir; çünkü vergi hukukuyla ilgili meselelerde durum adli yargıda çözümlenen uyuşmazlıklara göre daha karmaşıktır.

AİHS 6. maddenin neden böyle bir sınırlama getirdiği siyasi olarak AİHS hazırlık aşamasında ve kabul edildikten sonra öğretide çok tartışılmış ve eleştirilmiştir¹³⁴¹. Ancak uygulamada, AİHM oluşturduğu içtihatlarla “bu sınırlama ile bağlı olduğunu ve sanki bu sınırlama yokmuş gibi bir yorum yapamayacağını”¹³⁴² ifade etmiştir. Buna rağmen AİHM sözleşmedeki kavramları iç hukuklarda düzenlendiği ya da yorumlandığı şekilde değil, kendi oluşturduğu *otonom (özerk)* bir yorumla değerlendirmekte ve bu sayede dolaylı da olsa bazı medeni hak ve yükümlülükler ve ceza yargılaması dışında kalan konular da AİHS 6. madde güvencesinden yararlanabilmektedir. Diğer bir deyişle sözleşme kavramları aslında tüm devletler için geçerli *özerk bir Avrupa anlamına* sahiptir¹³⁴³.

AİHS 6. maddede düzenlenen medeni hak ve yükümlülükler ile suç isnadı kavramı tanımlanmamış olduğu için madde kapsamı içtihatlarla belirlenmiştir¹³⁴⁴. Nitekim medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklara ait tanımlamada AİHM kamu hukuku-özel hukuk ayırımını kullanmakta ve kamu hukukuna ilişkin uyuşmazlıkları büyük ölçüde AİHS 6. madde kapsamı dışında bırakmaktadır¹³⁴⁵. Her ne kadar bu özerk yorum sayesinde aslında

¹³⁴¹P. Baker (2001). Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?. *Intertax*, 6-7.; P. Baker (2001). The Decision in Ferrazini: Time to Reconsider the Application of the European Convention of Human Rights to Tax Matters. *Intertax*, 11.; B. Yaltı (2002). İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği. *Vergi Dünyası*, 254; B. Yaltı (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul: Beta Yayınları.

¹³⁴²AİHM’nin 12.07.2001 tarihli Ferrazini vs. İtalya kararı.

¹³⁴³İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 12.

¹³⁴⁴Yaltı Soydan, 2000, **a.g.k.**, 154.

¹³⁴⁵İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 18. Ayrıca AİHM’nin özerk yorumu dolayısıyla iç hukuklarda kamu hukuku uyuşmazlığı olarak nitelenebilecek bazı meseleler de 6. madde kapsamına dahil edilmiştir. Bununla ilgili detaylı bilgi için bkz. İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**

kamu hukukuna ait uyuşmazlık olarak nitelendirilebilecek bazı meseleler medeni hak ve yükümlülükler kapsamında inceleme konusu yapılmış¹³⁴⁶ olsa da sadece vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar buna dahil değildir¹³⁴⁷. Örneğin Editions Périscope vs. Fransa kararında, dava konusu, başvuru şirketin vergi istisnası iddialarının kabul edilmemesi sebebiyle şirketin maddi zarara uğramış olması ve buna istinaden tazminat talebinde bulunmasıdır. Buradaki tazminat talebini AİHM maddi bir hak talebi olduğu için medeni hak ve yükümlülükler kapsamında değerlendirmiş ve AİHS 6. madde korumasına dahil etmiş; davaya sebep olan vergi uyuşmazlığı meselesine ise değinmemiştir¹³⁴⁸. Buna karşılık mahkeme Ferrazini vs. İtalya kararında¹³⁴⁹ sadece vergi aslına ilişkin bir uyuşmazlıkta davayı AİHS 6. madde kapsamında değerlendirmemiştir. AİHM’ye göre vergiye ilişkin konular mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkinin kamusal bir ilişki olması sebebiyle, *kamu otoritesi yetkilerinin sert çekirdeği* kapsamındadır¹³⁵⁰. AİHM vergi aslına ilişkin davaları kamu hukukuna ait bir alan olarak değerlendirmekte ve bu davalarda “vergi yükümlüsünün medeni hak ve yükümlülükleri değil, kamusal yükümlülükleri olduğu” sonucuna varmaktadır¹³⁵¹.

Bununla birlikte vergi davalarında söz konusu olan vergi aslı kadar vergi cezası da olduğu için AİHS 6. maddenin vergi davalarında uygulanabilirliği meselesine bir de adil yargılama hakkının diğer uygulanma alanı olan ceza yargılamaları kapsamında suç isnadı tanımından yola çıkarak bakılması gerekir. Suç isnadı AİHS’de tanımlanan bir kavram değildir. Bununla birlikte AİHM bu kavramı yorumlarken tıpkı medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklarda olduğu gibi özerk bir yorum yapmış ve üye devletlerin iç hukuklarındaki suç nitelemesiyle bağlı kalmamıştır¹³⁵². Nitekim aksi halde üye devletlerin, bu niteleme sayesinde sözleşmeden doğan yükümlülüklerinden kaçınabilmeleri mümkün olacaktır. Bu özerk yorum ile iç hukukta ceza yargılaması kapsamında olmayan

¹³⁴⁶AİHM’nin 9.12.1994 tarihli Schouten ve Meldrum vs. Hollanda; 26.3.1993 tarihli Editions Periscope vs. Fransa; 23.10.1997 tarihli The National and Provincial Building Society vs. Birleşik Krallık; 16.07.1971 tarihli Ringeisen vs. Avusturya; 28.06.1978 tarihli König vs. Almanya kararları.

¹³⁴⁷AİHM’nin 12. 07. 2001 tarihli Ferrazini vs. İtalya kararı; Yaltı Soydan, 2000, **a.g.k.**, 159.

¹³⁴⁸AİHM’nin 26.3.1993 tarihli Editions Periscope vs. Fransa kararı.

¹³⁴⁹AİHM’nin 12. 07. 2001 tarihli Ferrazini vs. İtalya kararı.

¹³⁵⁰Inceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 35.

¹³⁵¹Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 87.

¹³⁵²R. Clayton ve H. Tomlinson (2000). *The Law of Human Rights*. Oxford: Oxford University Press, s. 632.

diğer bazı idari yaptırımlar, disiplin yaptırımları ile vergi cezaları AİHS 6. madde koruması kapsamına alınmıştır¹³⁵³. Başka bir deyişle, iç hukukta suç olarak nitelendirilmeyen bir fiil AİHM tarafından suç isnadı olarak kabul edilebilir ve 6. madde koruması kapsamında değerlendirilebilir¹³⁵⁴.

AİHM'nin bu yorumu kendi içtihatlarıyla geliştirmiş olduğu kriterlere dayanır. Bir suç isnadının AİHS 6. madde kapsamındaki güvenceler kapsamında olup olmadığı değerlendirilirken bakılan bu kriterler ilk olarak Engel vd. vs. Hollanda kararında ortaya konmuş (bu nedenle Engel kriterleri olarak da anılmaktadır) ve daha sonra diğer içtihatlarla da geliştirilmiştir. Engel davasında, Hollanda'daki bazı ordu mensupları aleyhine dava açılmış olup uygulanacak yaptırım ceza hukuku kapsamında değil disiplin hukuku kapsamında bir yaptırımdır. Fakat AİHM suç isnadını AİHS'in özerk yorumu doğrultusunda yorumlamış ve kendisi buna ilişkin olarak kriterler geliştirmiştir. Bu kriterler; (i) suçun iç hukuktaki sınıflandırılması, (ii) suçun niteliği ve (iii) öngörülen cezanın niteliği ve ağırlığıdır¹³⁵⁵.

Engel kriterlerinin ilki son derece açıktır. Buna göre eğer bir fiil iç hukukta suç olarak düzenlenmişse, AİHM bunu suç olarak kabul etmektedir ve buna ilişkin yapılan yargılama 6. madde kapsamında olmalıdır. Ancak eğer söz konusu fiil iç hukukta suç olarak nitelendirilmemişse bu halde diğer iki kritere bakılması gerekir. Burada da önemli olan husus bu iki kriterin değerlendirmesinin kümülatif olmayışındır. Dolayısıyla iki kriterden birinin varlığı, fiilin AİHS 6. madde kapsamında değerlendirilmesi için yeterlidir¹³⁵⁶. Bununla birlikte, ikinci ve üçüncü kriterler ayrı ayrı değerlendirildiğinde bir sonuca varılamıyorsa o zaman her ikisi birlikte değerlendirilebilir¹³⁵⁷.

Engel kriterlerinden ikincisi ise suçun niteliğidir. AİHM suçun niteliğini değerlendirirken ortak payda yaklaşımını (söz konusu suçun diğer devletlerde nasıl düzenlendiği), ilgili suçun ceza hukukundaki diğer fiillerle benzerliğini, suçun

¹³⁵³İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 84.

¹³⁵⁴İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 84.

¹³⁵⁵AİHM'nin 8.6.1976 tarihli Engel vd. vs. Hollanda, 21.02.1984 tarihli Öztürk vs. Almanya, 23.03.1994 tarihli Ravnsborg vs. İsveç kararları.

¹³⁵⁶AİHM'nin 25.08.1987 tarihli Lutz vs. Almanya kararı.

¹³⁵⁷AİHM'nin 24.09.1997 tarihli Garyfallou AEBE vs. Yunanistan, 2.9.1998 tarihli Lauko vs. Slovakya kararı.

cezalandırılması esnasında uygulanan usulleri ve bunların ceza yargılama hukukundaki usullerle bağlantısı veya benzerliği, suçun belli bir gruba yönelik olarak mı yoksa genel olarak herkesi bağlayıcı mı olduğunu göz önünde bulundurur¹³⁵⁸. Örneğin, Öztürk vs. Almanya davasında¹³⁵⁹ dava konusu idari bir trafik cezasıdır. Mahkeme bu olayda dikkatsiz araba kullanmak şeklindeki hafif bir suçun onun cezai niteliğini ortadan kaldırmayacağını, kuralın herkese uygulanan genel bir kural olduğunu, AİHS’e taraf ülkelerin çoğunda bu fiilin ceza hukuku alanında düzenlendiğini belirterek AİHS 6. maddenin olaya uygulanacağını kabul etmiştir.

Engel kriterlerin sonuncusu olan cezanın niteliği ve ağırlığı değerlendirilirken de göz önünde bulundurulmuş hususlar cezanın amacı ve caydırıcılığıdır. Örneğin, Öztürk davasında AİHM ‘para cezasının amacının caydırıcılık ve cezalandırma’ olduğunu belirtmiş ve dava konusu olayı ceza hukuku kapsamında değerlendirmiştir. Aynı şekilde eğer yaptırım konusu fiilin sonucunda kişinin özgürlüğü tehlikeye girecekse ve hapis cezası ihtimali varsa yine bunun ceza hukuku anlamında bir suç olduğunu kabul etmek gerekir¹³⁶⁰.

Vergi hukuku meselelerinin suç isnadı kapsamında olup olmadığını incelerken AİHM hem vergi aslı – vergi cezası ayırımına yer vermiş hem de AİHS 6. maddeyi yorumlarken iç hukuklardaki suç ve ceza nitelendirmelerine bağlı kalmaksızın yukarıdaki kriterler doğrultusunda özerk bir yorum geliştirmiştir. Buna göre cezası özgürlüğü bağlayıcı nitelikte olan vergi suçları tartışmasız olarak 6. maddenin koruması kapsamındadır. Ancak mali nitelikli olan vergi yaptırımlarının ceza olarak nitelenip nitelenemeyeceği ilk olarak Bendenoun vs. Fransa davasında¹³⁶¹ tartışılmış ve vergi cezaları bakımından temel içtihat kabul edilen bu kararda idare tarafından kesilen vergi cezalarının da AİHS 6. madde güvencelerine dahil olduğu sonucuna varılmıştır.

Bendenoun kararında başvurucuya isnat edilen fiil iç hukuka göre ceza hukuku kapsamında bir suç değil, idari yaptırımı gerektiren bir vergi kabahatidir. Aynı şekilde uygulanan yaptırım da ceza hukuku anlamında bir ceza değil, idari bir yaptırım olan vergi

¹³⁵⁸İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 86.

¹³⁵⁹AİHM’nin 21.02.1984 tarihli Öztürk vs. Almanya kararı.,

¹³⁶⁰AİHM’nin 8.6.1976 tarihli Engel vd. vs. Hollanda kararı.

¹³⁶¹AİHM’nin 24.2.1994 tarihli Bendenoun vs. Fransa kararı.

cezasıdır. Nitekim buna ilişkin uyuşmazlıklar da yine idari mahkemelerde görülmektedir. Ancak AİHM daha önce geliştirmiş olduğu Engel kriterleri kapsamında bir değerlendirme yapmış ve Bendeoun'a isnat edilen fiillerin belirli bir grubu değil tüm vergi yükümlülerini kapsar nitelikte olduğunu saptamıştır. Ayrıca verilen para cezaları, hazine kaybının tazmini amacıyla değil yükümlüyü cezalandırmak için uygulanmıştır. Dolayısıyla bu yaptırımlar, cezalandırıcı ve caydırıcı genel niteliği haizdir. Son olarak verilen cezanın miktarı ağırdır ve ödenmediği takdirde yükümlü için hapis cezası söz konusu olabilecektir. Bu kriterlerin hiç biri tek başına yeterli olmasa dahi mahkeme tüm bunları birlikte ele almış ve bunun bir suç isnadı olduğuna kanaat getirmiştir. AİHM'nin bu kararı tüm vergi ceza türleri bakımından önemlidir, çünkü mali nitelikteki ve vergi kaybının sonucu olarak verginin katları şeklinde uygulanan bir vergi cezasının AİHS md. 6'da öngörülen şekilde ceza hukuku kapsamında bir *ceza* olarak kabul edilmesi, mükellefleri bu konuya ilişkin AİHS 6. md. bakımından güvence altına almıştır¹³⁶². Bu içtihat ve sonrasında AİHM önünde 'cezalandırıcı ve caydırıcı' niteliği kabul edilen vergi cezaları, AİHS 6. madde güvencesi kapsamında değerlendirilmektedir¹³⁶³.

Bu karar vergi hukuku bakımından çok önemlidir çünkü AİHM her ne kadar "medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklar" ile ilgili yorumu sonucunda vergi aslına ilişkin davaları 6. madde kapsamı dışında bırakmışsa da¹³⁶⁴ vergi cezasına ilişkin olanlar¹³⁶⁵ ve hatta vergi aslı ve cezası birleşik olan davalar¹³⁶⁶ AİHS 6. madde kapsamında değerlendirilmiş ve adil yargılanma hakkının bu durumlarda sağlanması gerektiği belirtilmiştir.

Bu açıdan bakıldığında Türk hukukunda VUK'ta düzenlenen vergi suç ve kabahatlerine ilişkin olarak mükellefler AİHS 6. madde kapsamında adil yargılanma hakkı koruması altındadır. Dolayısıyla mükellefin savunma hakkı da buna bağlı olarak güvence altındadır ve Türk vergi hukukunda kendisine vergi cezası uygulanan bir mükellef adil

¹³⁶²B. Yaltı Soydan (2000). İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – I. *Vergi Sorunları*, 143, s. 166.

¹³⁶³AİHM'nin 29.08.1997 tarihli A.P, M.P ve T.P vs İsviçre kararı; 27.3.1998 tarihli J.J. vs Hollanda kararı.

¹³⁶⁴AİHM'nin 12.07.2001 tarihli Ferrazini vs. İtalya kararı.

¹³⁶⁵AİHM'nin 24.2.1994 tarihli Bendenoun vs. Fransa; AİHM'nin 29.08.1997 tarihli A.P, M.P ve T.P vs İsviçre.; 27.3.1998 tarihli J.J. vs Hollanda.; 23.7.2003 tarihli Janosevic vs. İsveç kararı.

¹³⁶⁶AİHM'nin 16.5.2000 Tarihli Georgiou vs. Birleşik Krallık kararı.

yargılama hakkının ve dolayısıyla savunma hakkının ihlal edildiği iddiasıyla AİHM'e ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu ile başvurabilecektir¹³⁶⁷.

Türk hukuku bakımından adil yargılanma hakkının ve savunma hakkının pozitif hukukta anayasal güvence altına alan hüküm 1982 Anayasası'nın "hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesidir. Her ne kadar "adil yargılanma hakkı" bu hükme Anayasa'ya 2001 değişikliğe ile eklenmiş olsa da bu değişiklik öncesinde de savunma hakkı Anayasa'da yer almaktadır. Ayrıca 2010 yılında Anayasa'da yapılan değişiklikle AYM'ne bireysel başvuru hakkı getirilmiş ve böylece bu hakkın en üst düzeyde yargısal korunması sağlanmıştır. AYM anayasaya uygunluk denetimi esnasında AİHS'yi destek ölçü norm olarak kullandığı gibi AİHM içtihatlarını da aynı şekilde referans alarak Anayasa maddelerini AİHS ve AİHM içtihatlarına uygun yorumlamaktadır¹³⁶⁸. Burada belirtmek gerekir ki AİHS'nin bazı maddelerinde hak ve özgürlüğün norm alanı Türk Anayasasına göre daha dar kapsamlıdır¹³⁶⁹. Oysa adil yargılanma hakkı bakımından 1982 Anayasası 36. maddesinde herhangi bir konu ya da hukuk dalı ayrımı yapmaksızın "herkesin" savunma ve adil yargılanma hakkına sahip olduğunu öngörmüştür. Dolayısıyla Anayasada adil yargılanma hakkının norm alanı daraltılmamış, herhangi bir sınırlama öngörülmemiştir. Bunun sonucunda da medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin bir uyumsuzluk veya bir suç isnadı olmadan her türlü uyumsuzluk konusu adil yargılanma hakkının korumasından yararlanabilir. Bu bakımdan AİHS'e taraf olan diğer ülkeler bakımından 6. madde uygulaması tartışmalı olsa bile Türk hukuku bakımından bu konu nettir. Doğrudan Anayasa hükmünden yola çıkılarak vergi hukukuna ilişkin konularda da diğer davalarda olduğu gibi savunma hakkı tanınacaktır¹³⁷⁰. Bu nedenle AYM'nin AİHS'de karşılık bulan hak veya özgürlüğü belirledikten sonra sözleşmedeki daraltmayı esas almak yerine norm alanı daha geniş olan Anayasadaki hak ve özgürlük temelinde değerlendirme yapması Anayasanın ve AİHS'nin ruhuna daha uygun olacaktır¹³⁷¹.

¹³⁶⁷Yaltı Soydan, 2000, **a.g.k.**, 129.

¹³⁶⁸İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 9.

¹³⁶⁹İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 52.

¹³⁷⁰Benzer yönde bir karar için bkz. Danıştay 7. Dairesinin 30.12.2004 tarih ve 2003/1463 Esas ve 2004/3651 sayılı kararı.

¹³⁷¹İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 52.

AYM ve buna uygun olarak 2013 yılında verdiği bir kararda¹³⁷² çok isabetli bir şekilde genişletici bir yorum yaparak görüşünü;

“...resen veya ikmalen yapılan tarhiyat işlemlerine karşı açılan davanın kısmen veya tamamen reddi halinde, ilgili mevzuat uyarınca, hesaplanacak gecikme faizinin dava süresiyle doğru orantılı olarak artması öngörülmekte, bu yönüyle vergi aslını ilgilendiren uyuşmazlıklar açısından da, özellikle adil yargılanma hakkı kapsamında yer alan güvence hükümleri arasında yer verilen makul sürede yargılanma hakkının işlevsel bir rol oynayabileceği ve bu yönüyle daha çok kamusal niteliği ağır basan bir ilişki olarak kabul edilen salt vergisel uyuşmazlıkların, başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları bulunan bir ilişki olduğu anlaşılmakta ve belirtilen tespitler çerçevesinde, vergi uyuşmazlıklarının adil yargılanma hakkına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda başvuru konusu uyuşmazlığa yönelik ihlal iddiaları Anayasa Mahkemesinin konu bakımından yetki alanı içerisinde yer almaktadır” şeklinde ifade etmiştir.

Böylece adil yargılanma hakkının ve buna bağlı olarak savunma hakkının Türk vergi hukukunda tanınacağı ve uygulanacağı yönünde herhangi bir şüphe kalmamıştır¹³⁷³.

3.2 Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkının Unsurlarından Biri Olarak Dava Hakkı

Dava, mahkemeler önünde hak aranması olarak tanımlandığında¹³⁷⁴ dava hakkı hukuki korunmanın hükmen sağlanması için yargı organlarına başvurma hakkı olarak tanımlanabilir. Dava hakkı yargı önünde savunma hakkının ilk ve temel koşuludur çünkü kişilere dava hakkı tanınmadan yargı önünde hak arama özgürlüğünün kullanılması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla dava hakkı Anayasa 36. madde ve AİHS 6. maddenin koruması altındadır.

AİHS’de dava hakkı açıkça düzenlenmemiştir ancak bu hak olmadan hakkaniyete uygun bir yargılama yapılamayacağı fikrinden hareketle AİHM içtihatlarında bu hakkı ‘mahkemeye başvurma hakkı’ olarak kabul etmiştir¹³⁷⁵; çünkü bu hak tanınmadan AİHS 6. maddedeki güvencelerden yararlanmak imkânsız olacaktır¹³⁷⁶. Bununla birlikte mahkemeye başvurma hakkı, hukukun üstünlüğünün ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesinin bir sonucu

¹³⁷²AYM 8.5.2014 tarih ve 2013/596 başvuru numaralı kararı.

¹³⁷³AYM 8.5.2014 tarih ve 2013/596 başvuru numaralı kararı.

¹³⁷⁴Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 134.

¹³⁷⁵AİHM’nin 21.2.1975 tarihli Golder vs. Birleşik Krallık kararı.

¹³⁷⁶İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 215.

olup; bu ilkelerin gerçekleşmesi için gereklidir¹³⁷⁷. Dava hakkı, aynı zamanda bu hakkın gerçekten, fiilen ve etkili bir şekilde olmasını gerektirir. Diğer bir deyişle sadece bu hakka ilişkin hukuken değil fiilen de bir sınırlama olmaması gerekir¹³⁷⁸.

Mahkemeye başvurma hakkı tanınmakla birlikte sınırsız ve mutlak değildir. Diğer bir deyişle devletin bunu düzenlemekle ilgili takdir yetkisi mevcuttur ancak hakkın kısıtlanması için meşru bir amaç olmalı, hakkın özü zedelenmemeli ve sınırlama güdülen amaçla orantılı olmalıdır¹³⁷⁹. Vergi icra hukukunda ödeme emrine karşı açılan davada itiraz sebeplerinin sınırlanması bu kapsamda değerlendirilebilir¹³⁸⁰.

Anayasa’da ise AİHS 6. maddeden farklı olarak dava hakkı açıkça düzenlenmiştir. AYM de içtihatlarında dava hakkını, adil yargılanma hakkının bir ön koşulu olarak kabul etmiştir¹³⁸¹. AYM önüne gelen olaylarda dava hakkını Anayasa 36. madde bakımından değerlendirmiştir¹³⁸². Ayrıca Anayasanın 125. maddesinde idarenin tüm eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu düzenlediği için Türk hukuku bakımından dava hakkının varlığı tartışmasızdır. Ancak buna rağmen vergi hukukunda mükellefin dava hakkıyla ilgili tartışmalı konular mevcut olup bunların neler olduğu bu başlık altında sırasıyla incelenecektir.

Vergi yargısında uyuşmazlıklar genel olarak verginin tarhı, tebliği ve tahsili ile ceza kesme işlemlerinden doğar. Vergi, resim, harç gibi kamu gelirleri ile gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar vergi yargısının konusunu oluşturur¹³⁸³. Vergi yargısında mükellefin vergi idaresi karşısında hukuki olarak korunmasının amacı aslında idarenin hukuka aykırı işlemleri denetlenerek mükellef ile idare arasındaki çıkarlar dengesi korunmasıdır¹³⁸⁴.

VUK md. 378 dava konusu başlıklı maddesinde “Vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının

¹³⁷⁷İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 105.

¹³⁷⁸İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 216.

¹³⁷⁹AİHM’nin 28.5.1985 tarihli Ashingdane vs. Birleşik Krallık kararı.

¹³⁸⁰R. Dönmez (2005). Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 123-127.

¹³⁸¹AYM’nin 9.2.2012 tarih ve 2010/41 Esas ve 2012/19 Karar sayılı kararı.

¹³⁸²AYM’nin 17.1.2008 tarih ve 2004/25 Esas ve 2008/42 Karar sayılı kararı.

¹³⁸³Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 782.

¹³⁸⁴Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 761.

tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması” gerekliliğini öngörmüştür.

Vergi mahkemesinde dava açabilecekler ise VUK md. 377/1’de “mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler” hükmü ile düzenlenmiştir. Bununla birlikte maddenin 2. fıkrasında “Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir” hükmüyle vergi dairesine de dava hakkı tanınmıştır. Dolayısıyla her ne kadar vergi yargısında davacı genellikle mükellef veya işlemin muhatabı olsa da bu hüküm aslında idari yargıda ‘idarenin davalı olması’ genel kuralına aykırı ve enteresan bir durum oluşturur¹³⁸⁵.

Bu bilgiler ışığında her ne kadar vergi yargılama hukukunda mükellefin dava hakkının var olduğu tartışmasız gibi görünse de pozitif hukuk düzenlemeleri ve uygulama bakımından bu hakkın tartışmalı olduğu durumlar mevcuttur. Çalışmanın bu bölümünde incelenecek olan bu tartışmalı hususlar, mükellefin kendi beyanına karşı dava açamaması kuralı ve istisnaları ile yakın zamanda hukukumuzda uygulanmaya başlanan e-tebligat müessesidir. Mükellefin savunma hakkı bakımından dava hakkı tartışılırken inceleme konusu yapılabilecek bir diğer husus da uzlaşma esnasındaki sınırlamalardır ancak bunlara daha önce çalışmanın 2.2.2.1 başlığında yer verildiği için burada tekrarlanmayacaktır.

3.2.1 Mükellefin kendi beyanına karşı dava açamaması kuralı

Mükellefin vergi matrahını vergi dairesine bildirmesi ve bu bildirim üzerine tarhiyat yapılması usulü olarak tanımlanan beyana dayalı tarhiyatta¹³⁸⁶ tarhiyat sonrasında mükellefin vergi idaresinin denetimine tabi tutulması mümkün ve gereklidir¹³⁸⁷. Türk vergi sisteminde gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisiyle akaryakıt tüketim vergisinde beyan usulü uygulanır. Bu nedenle Türk vergi sisteminin de esas olarak beyan usulüne dayandığı söylenebilir.

¹³⁸⁵Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 198.

¹³⁸⁶Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 90.

¹³⁸⁷Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 99.

Verginin tarh edilebilmesi için vergi matrahının bilinmesi gerekir. Vergi matrahı, üzerinden vergi hesaplanacak olan ekonomik birimdir¹³⁸⁸ ve çeşitli yöntem ve tekniklerle belirlenir. VUK 20. maddesinde verginin tarhını “vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele” olarak tanımlamıştır. Kanun tarh işlemini idari bir işlem olarak düzenlediği için, idari işlemlerle ilgili olan genel kurallar tarh işlemi için de geçerlidir. Vergi matrahının tespiti, tarh işlemi için bir hazırlık işlemidir ve bunu mükellefin kendisinin matrahı belirlediği haller ve vergi idaresi tarafından tespit edildiği haller olmak üzere iki başlık altında toplamak mümkündür¹³⁸⁹. Mükellefin matrahı kendisinin belirlediği yöntemle beyana dayalı tarh adı verilirken, beyan sisteminin dışında tamamlayıcı ve yardımcı nitelikte vergi idaresince uygulanan diğer tarh yöntemleri ise re’ sen, ikmalen ve idarece tarhiyattır. Ancak belirtmek gerekir ki beyan sistemi dışındaki idarece matrah tespit yöntemleri vergi teorisi açısından istisnai/fer’i niteliktedir¹³⁹⁰.

Beyana dayalı tarhiyat, çağdaş vergiciliğin temel tarh yöntemi olarak kabul edilir¹³⁹¹. Bunun sebeplerinden ilki, vergi idaresinde demokrasiyi gerçekleştirme hedefidir. Vergilendirme işlemlerinde mükellefin vergi idaresiyle ortak hareket etmesi ve kendisinin de işlemlere asli unsur olarak iştirakiyle vergi alanında demokrasi gelişebilir¹³⁹². Mükellef, beyana dayalı tarhiyatta, gerçeği yansıtacak şekilde kendi hazırladığı beyanname ile vergilendirme işlemine henüz tarh aşamasındayken temelden bir katılım sağlamaktadır¹³⁹³. Beyan yönteminin kabul edilmesindeki ikinci sebep ise vergi idaresinin kendi üstün gücüne ve sübjektif ölçülere dayanarak tek taraflı vergi tarh etmesinin adil olmadığına düşünülmesidir. Bunun yerine mükellefe kendi iradesini kullanacağı ve sorumluluğunu

¹³⁸⁸Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 89.

¹³⁸⁹Z. Yıldırım ve S. Ağar (2009). Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği. *Mualla Öncel’e Armağan*. (Ed. E. Akçaoğlu, İ. Solak Akman), Ankara: AÜHF Yayınları, s. 1225.; Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 89.

¹³⁹⁰Nadaroğlu, 1996, **a.g.k.**, 242, 243; S. Turhan (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 73.

¹³⁹¹AYM’nin 14.6.2017 tarih ve 2017/24 Esas ve 2017/112 Karar sayılı kararı.

¹³⁹²N. Çağan (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37 (1-4), s. 135.

¹³⁹³F. Neumark (1946). *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi: teori, tarihçe, pratik*. İstanbul: Hak kitabevi, s. 43.

alacağı bir imkân sunulmuştur¹³⁹⁴. Beyana dayalı vergilendirmede her mükellef bizzat vergisini kendi hesapladığı için aslında sistem mükellefe güven üzerine kurulmuştur¹³⁹⁵. Bundan dolayı, beyanname verirken tamamen gerçeği yansıtan bir mükellefin bu davranışı aynı zamanda kendisine hesap vermesi olarak düşünülebilir; çünkü mükellef bu beyannameyi vermeden önce, elde ettiği kazanç ve iratları belirleyecek, bunlara ait belgeleri hazırlayacak ve matraha dair gerekli hesaplamaları yaptıktan sonra vergi idaresine beyannameyi teslim edecektir. Tüm bu aşamalar boyunca beyanname en az bir kez mükellefin kendi denetiminden geçer¹³⁹⁶. Modern vergi sistemlerinde beyana dayalı tarhiyatın esas alınmasının bir diğer sebebi ise kazancı en iyi bilecek kişinin yine mükellefin kendisi olacağı inancıdır. Buna istinaden mükellef matrahı en doğru hesaplayacak olandır¹³⁹⁷.

Türk vergi hukukunda, ağırlıklı olarak yukarıda sayılan sebeplerle mükelleflerin beyanına dayalı tarhiyat yöntemi kabul edilmiştir fakat buna karşılık bu yöntemde dava hakları kısıtlanmıştır. VUK md. 378/2'ye göre “Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur”. Dolayısıyla kural olarak mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmaları mümkün değildir. Aslında olağan şartlarda mükellefin kendi verdiği bilgiler için yine kendisinin itiraz etmesi çok anlamlı değildir. Ancak uygulamada vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi idaresi ve vergi yargısı arasındaki yorumların birbiriyle farklılık göstermesi, vergi idaresinin zaman zaman kanunda kendisine verilen yetkiyi aşarak yayınladığı tebliğler, vergi idaresinin manipülatör tavrı gibi sebeplerle mükellefin her zaman özgür iradesiyle ve doğru şekilde beyanname vermesi mümkün olmamaktadır. Bu sebepler yüzünden hatalı veya aslında istemediği şekilde beyanname veren mükellefin gereğinden fazla vergi ödemesi veya yaptırımla karşılaşması ihtimali olduğundan, mükellefin kendi beyanına karşı itiraz edebilmesi istisnai hallerde ihtirazi kayıt konmak şartıyla kabul

¹³⁹⁴Yıldırım ve Açar, 2009, **a.g.k.**, 1223.

¹³⁹⁵AYM'nin 14.6.2017 tarih ve 2017/24 Esas ve 2017/112 Karar sayılı kararı.

¹³⁹⁶Yıldırım ve Açar, 2009, **a.g.k.**, 1232.

¹³⁹⁷Ö. Biyan (2014). Gelir üzerinden alınan vergilerde beyan sistemi çalışmıyor. *Dünya Gazetesi*, 5.6.2014. (<https://www.dunya.com/gundem/gelir-uzerinden-alinan-vergilerde-beyan-sistemi-calismiyor-haberi-248449>) (Erişim tarihi: 9.11.2019)

edilmiştir¹³⁹⁸. Bu haller, kural olarak kısıtlanan dava hakkının tanınması anlamında mükellef için önemlidir ancak onları incelemeye geçmeden önce mükellefin beyanname verirken özgür bir iradeye sahip olup olmadığı ve hangi hallerde iradesinin sakatlandığı hususunu tartışmak yerinde olacaktır.

3.2.1.1 *Mükellefin özgür iradesine dayanan bir beyan mevcut mudur?*

Beyana dayalı tarhiyatın esas olduğu sistemlerde vergi matrahı için mükellefin beyanı aksi ispat edilinceye kadar doğru kabul edilir¹³⁹⁹ ve dolayısıyla bu beyan idarenin denetimi sonucunda hatalı çıkarsa mükellef yaptırımla karşılaşır. Ancak, modern hukuk devletinde hukuk güvenliği ilkesi gereği mükellef bunu önceden bilmektedir. Bununla birlikte, bu sistemde mükellefin özgürce beyanname verdiği varsayılır; diğer bir deyişle mükellef ödemesi gereken verginin bilincindedir ve buna göre matrah beyan eder. Mükellefin doğru beyanda bulunduğu ve usule uygun denetlemelerin yapıldığı bir düzende her şey yolunda gidecektir. Buna karşılık, mükellefin beyanı çeşitli sebeplerle her zaman doğru olmayabilir. Örneğin, vergi mevzuatının yeterince sade ve anlaşılır olmaması, karmaşık olması¹⁴⁰⁰ durumunda mükellefin doğru bilgiyi edinmesi de zorlaşır¹⁴⁰¹. Beyanname vermeye ilişkin doğru bilgisi olmayan mükellefin doğru beyanda bulunması beklenemez. Bunun yanı sıra, mükellefin vergiden kaçınma eğiliminde olması¹⁴⁰², idareye güvenmemesi veya özgür iradesinin bizzat idare tarafından sakatlanması gibi çeşitli sebeplerden ötürü mükellef her zaman gerçeği yansıtan beyanlarda bulunmayabilir. Mükellefin kendi kötü niyetli olma hali bir tarafa bırakılırsa¹⁴⁰³ diğer durumlarda vergi sisteminin işleyişi, mükellefin hatası olmadığı halde aksayabilir. Sistem burada iki şekilde aksar; ilki, kamu vicdanının rahatsız olması ve

¹³⁹⁸A. Akarca (2015). *İhtirazi Kayıtlı Beyan*. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihtirazi-kayitla-beyan/26202> (Erişim tarihi: 15.10.2019)

¹³⁹⁹*Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (2008). Ankara: Oluş Yayıncılık, s. 210.

¹⁴⁰⁰Dünyanın neredeyse tüm hukuk sistemlerinde mükelleflerin, vergi mevzuatının ne kadar karmaşık olduğundan yakındıkları göz önüne alınırsa vergi mevzuatının doğasında karmaşık olduğunu varsayım olarak kabul etmek gerekir.

¹⁴⁰¹Yıldırım ve Ağar, 2009, **a.g.k.**, 1236.

¹⁴⁰²Özellikle vergi bilincinin tamamen yerleşmediği ve adil olmayan vergi uygulamalarının olduğu sistemlerde mükellefler daha çok bu yönde eğilim gösterir.

¹⁴⁰³Bu durum bir suç/kabahat işleme eğilimidir ve kriminolojinin ve/veya vergi sosyolojisinin alanını ilgilendiren bir konu olduğundan burada bahsedilmeyecektir.

gerek vergiye gerekse vergi idaresine karşı tepki oluşmasıdır. Bu durum kısa vadede değil ancak uzun vadede sistemin işleyişini de aksatacaktır. İkincisi ise manipülasyon sonucu beyanname veren mükellefler ilk etapta görevlerini yerine getirmek adına beyanname verseler bile, sonrasında doğal olarak haklarını aramak için başka yöntemlere başvuracaklardır ki bu da devlet mekanizmasında aşırı yoğunluğa ve yavaşlamaya sebep olur. Mükelleflerin özgür iradeleriyle değil ve fakat yönlendirmeye, inanmadıkları şekilde beyanname vermeleri durumunda¹⁴⁰⁴ bu beyan kendilerine ait olsa dahi savunma ihtiyacı doğar ve savunma hakkının kullanılması icap eder. Danıştay içtihadında¹⁴⁰⁵ “özgür iradeyle değil de, idarelerin zorlayıcı veya haklarında cezalı işlem yapılacağına ilişkin yazılara istinaden verilen beyannameler” olduğu kabul edilmiştir. Ayrıca yine Danıştay’a göre¹⁴⁰⁶;

“İdare hukukunda özel hukuktan farklı olarak idarenin tek taraflı irade beyanı hukuki sonuç doğurmaya yeterli olsa da, olayda olduğu üzere vergi beyannamesi vermek gibi, mükelleflerin özgür irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gibi idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda bu irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiği açıktır. İrade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması halinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemez”.

Mükelleflerin kendi beyanlarına karşı ihtirazi kayıtla dava hakkını nasıl kullanılacağı hususunu açıklamadan önce mükelleflerin kanunen ve uygulamada nasıl özgür iradelerinin sakatlandığını örneklemek konunun anlaşılması bakımından uygun olacaktır. Mükellefin özgür iradesinin sakatlandığı hallere örnek gösterilebilecek üç başlık aşağıda sırasıyla incelenmiştir. Bunlar, KDV’ye ilişkin özel esaslar uygulaması, beyana çağrı ve düzeltme beyannameleridir.

¹⁴⁰⁴Zaman zaman ülkemizde (son yıllarda sıklıkla) devlet tarafından getirilen, vergi borçlarını indiren ve cezalarını hafifleten bu nedenle hem mükellefin hem de hazinenin lehine görünen, özellikle ekonomik zorluk dönemlerinde ekonomik zorlukları aşmak amacıyla yürütülen kaynak arayışlarının sonucu olarak vergi affı, vergi barışı gibi uygulamalar bile mükelleflerin özgür iradesini kısıtlamaktadır. Böyle dönemlerde mükelleflerin bu aflardan yararlanarak beyanname vermeye zorlandıklarına şahit olunmuş hatta Ankara Ticaret Odası 1 Nisan 2003 tarihinde buna dair bir basın açıklaması yapmıştır. Açıklamanın tamamı için bkz: <http://www.ttb.org.tr/TD/TD102/5.php> (http- 42) (Erişim tarihi: 2.6.2021)

¹⁴⁰⁵Danıştay 4. Dairesinin 29.4.2015 tarih ve 2015/539 Esas ve 2015/1849 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁰⁶Danıştay 9. Dairesinin 13.12.2012 tarih ve 2010/4896 Esas ve 2012/9474 Karar sayılı kararı.

3.2.1.1.1 KDV'deki özel esaslar uygulamasının mükellefin beyanına etkisi

Mükellefin beyanname verirken özgür iradesinin sınırlandığı hallerin başında Katma Değer Vergisi için düzenlenen özel esaslar uygulaması gelir. 3065 sayılı KDVK, verginin yapısına uygun olacak şekilde bir indirim düzenlemesi getirmiştir. Bu düzenlemede KDV mükellefleri kanunda aksi düzenlenmedikçe, 'Vergi İndirimi' başlıklı KDVK md. 29/1'e göre kendi yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerindeki KDV'den daha önce ödemiş oldukları KDV'leri indirebilirler¹⁴⁰⁷.

Bu indirim imkânıyla kanun koyucu aslında mükellefler bakımından mükerrer olabilecek bir verginin önüne geçmeyi hedeflemiştir. Ancak bu sistem, vergi kaçırmak niyetinde olan ya da ödeyeceği vergi için haksız indirim yolları arayan mükellefler bakımından kötüye kullanılmış ve bunun üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı indirim konusu veya iade yapılacak KDV'lerin gerçekliğini denetlemek için yoğun bir çalışma başlatmıştır¹⁴⁰⁸. Bunun için yapılan düzenlemelerden birisi de 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği ("KDV Genel Tebliği") ile getirilen "özel esaslar" uygulamasıdır. Uygulamada "Kod Listesi" olarak da bilinen özel esaslar uygulamasının belirtilen tebliğde bir tanımı yapılmamıştır. Ancak, iadesi söz konusu olan KDV'nin gerçekliğinin tespitinin yapılmasını ve böylece aslında devlet hazinesine aktarılmamış, gerçekten yüklenilmemiş bir vergiye dayanan tutarların, KDV sistemi içinde haksız yere iadesini önlemeyi amaçlayan bir sistem olarak tanımlanabilir¹⁴⁰⁹. Bu sistemin savunma hakkı bakımından en önemli özelliği, mükellefin iradesini sakatlamasının yanında kanunda yer almadığı halde, düzenleyici idari bir işlem olan Hazine ve Maliye Bakanlığı Genel Tebliği ile düzenlenmesidir. Mükellef hakkında kanuni dayanağı olmaksızın olumsuz rapor düzenlenmek ve özel esaslara almak suretiyle mükellefler için ilave KDV tarhiyatı ortaya

¹⁴⁰⁷O. Aslan (2015). Özel Esaslara Alınma Tehdidi ile Yapılan Tarhiyatların Hukuki Durumu. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 141: http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-eylul-sayi-141_mdergi_8788a-00_/ozel-esaslara-alinma-tehdidi-ile-yapilan-tarhiyatlar.html (Erişim Tarihi: 2.11.2019)

¹⁴⁰⁸Aslan, 2015, **a.g.k.**

¹⁴⁰⁹Y. Sezer (2017). Özel esaslar konusunda Maliye Bakanlığı'na öneri. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ozel-esaslar-konusunda-maliye-bakanligina-oneri/391032>

çıkmakta ve vergi cezası kesilmektedir. Aynı zamanda bir mükellefin *kod listesinde* olması onun ticari itibarının zedelenmesine sebep olur. Eğer devlet tarafından bir kod listesi oluşturulmak isteniyorsa bunun için kanunla düzenleme yapılması, ilkelerin net olarak açıklanması, listelerin ulaşılabilir olması ve listeye alınmanın da yargı denetimine açık olması gerekir¹⁴¹⁰. Oysa, uygulamadaki haliyle özel esaslara tabi olma idari davaya konu olabilecek bir idari işlem değildir. Her ne kadar özel esaslardan genel esaslara geçişte yargı kararları dikkate alınsa da buradaki yargı kararı özel esaslara geçişe sebep veren olayın veya sonrasında yapılan tarhiyatın mahkemece iptal edilmesidir; özel esaslara alınma kararı başlı başına bir idari davaya konu edilemez. Devletin mükellefleri hakkında bir *kara liste* tutmaması ve vergi hukukunda da tıpkı ceza hukukunda olduğu gibi kanuna aykırı delillere itibar edilmemesi gerekir¹⁴¹¹. Tüm bu sebeplerle, özel esaslar sistemi sadece mükellefin iradesini sakatlamakla kalmaz, başlı başına bir hukuka aykırılık taşır.

Özel Esasları düzenleyen KDV Genel Tebliği'nin IV/E kısmında Özel Esaslar için “İade edilecek KDV tutarının gerçek olup olmadığının tespit edilmesi suretiyle, Hazineye intikal etmemiş ve/veya hayali olarak oluşturulmuş gerçek bir yüklenime dayanmayan tutarların KDV iadesi çatısı altında yolsuz olarak iadesini önlemeyi amaçlamaktadır” denilmiştir. Buna göre amaç, haksız yere indirilmeye çalışılan KDV'nin engellenerek hem mükelleflerin hukuka uygun davranmalarının sağlanması hem de hazinenin gelir kaybının önlenmesidir. Her ne kadar burada korunan kamu yararı olsa da bunun için kullanılan araç idari bir düzenleme olan KDV Genel Tebliğidir. Bu nedenle mükellefler hakkında hem ilave vergi yükümlülüğü hem vergi cezası doğuran hem de onların ticari itibarını zedeleyebilecek bir düzenlemenin kanuni bir düzenleme olmadan yapılması vergi hukukunun en temel ilkesi olan verginin yasallığı ilkesine aykırıdır.

İlgili tebliğin E/IV/1.6 bölümünde özel esaslara alınan mükellefler için düzenlenen olumsuz rapor, “Mükellefler hakkında sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri ve/veya kullandıkları konusunda belirlemelerin yer aldığı vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen tüm raporlar (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, basit

¹⁴¹⁰B. Doğrusöz (2009). Vergi Hukuku ve İlkeleri 2. Referans Gazetesi. http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4433 (Erişim tarihi: 25.11.2019)

¹⁴¹¹B. Doğrusöz (2009). Vergi Hukuku ve İlkeleri 2. Referans Gazetesi. http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4433 (Erişim tarihi: 25.11.2019)

rapor gibi)” olarak tanımlanmıştır. Belirtilen tebliğin E/IV/1.3 bölümünde ise “Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir” denilerek “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler, sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler, haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler ve haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler” sayılmıştır. Tebliğden anlaşıldığı üzere, özel esaslara tabi olabilecek mükelleflerin kapsamı çok geniştir. Uygulamada en çok tartışılan ve sorun oluşturan düzenleme ise “sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükellefler” ibaresidir. Bu düzenlemeye istinaden uygulamada sahte fatura düzenleyen bir tüccarla alışveriş yapan başka bir dürüst tüccar, faturanın sahte olduğunu bilmemesi ve dahi bilmesinin de mümkün olmaması halinde bile özel esaslara tabi olabilmektedir. Bununla da kalmayıp özel esaslar vergi idaresi tarafından mükellefler üzerinde bir tehdit aracı olarak kullanılmakta, sahte fatura düzenleyen bir mükellefin kimlerle iş yaptığı tespit edildikten sonra diğer mükelleflerden zaman zaman herhangi bir inceleme yapılmaksızın, sadece o mükellefle alışveriş yaptığı için düzeltme beyannamesiyle ilave beyanname vermesi istenmekte, aksi halde kendisinin de özel esaslara tabi olacağı ifade edilmektedir¹⁴¹². Bu açıkça mükellefin vergi idaresi tarafından korkutulması anlamına gelir¹⁴¹³ ki zaten güçlü olan idare karşısında bu durumda mükellefin direnme şansı bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay da içtihadında bu anlamda mükellefi koruyan bir görüş bildirmiştir¹⁴¹⁴:

¹⁴¹²AYM’nin 27.2.2019 tarih ve 2015/15100 Başvuru Numaralı Kararı.

¹⁴¹³Y. Arıkan (2014). Korkutarak Tarhiyat. Cumhuriyet Gazetesi. <http://www.cumhuriyet.com.tr/koseyazisi/24793/korkutarak-tarhiyat.html> (Erişim tarihi: 25.11.2019)

¹⁴¹⁴Danıştay 9. Dairesinin 27.03.2014 tarih ve: 2011/6478 Esas ve 2014/1243 Karar sayılı Kararı.

“İdare hukukunda özel hukuktan farklı olarak idarenin tek taraflı irade beyanı hukuki sonuç doğurmaya yeterli olsa da, vergi beyannamesi vermek gibi özel hukuk kişilerinin irade beyanı üzerine vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi şeklinde gerçekleşen idari işlemlerin tesis edildiği durumlarda özel hukuk kişilerinin irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiği açıktır. İrade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması halinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idari işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemez. Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasada belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, mal ve hizmet alımında bulunduğu firmaların olumsuz mükellefler listesinde yer almasından dolayı davacının düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesinden çıkmak amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen cezada hukuka uyarlık bulunmadığından yazılı gerekçeyle davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir.”

İdarenin işlemleri hukuki çerçevede yapıldığı sürece, mükellef savunma hakkını kullanabilir. Ancak özel esaslar gibi istisnai durumlarda mükellef savunma hakkını kullansa dahi haklılığını ortaya koyması, onun için zaman, para ve itibar açısından büyük bir maliyete sebep olur. Hatta varlık barışı uygulamalarında dahi amaç kayıt dışı ekonomiyi kapsamak olduğu halde, hazineye gelir sağlama amacının ön plana çıkmasıyla birlikte mükellefler kod listesi tehdidiyle karşı karşıya kalmış ve beyanda bulunmaya zorlanmış, böyle olunca varlık barışı ile hedeflenen sonuçtan uzaklaşmıştır¹⁴¹⁵.

Bununla birlikte özel esaslar uygulaması için ilgili tebliğde çeşitli savunma imkanları öngörülmüştür. İlgili tebliğin IV/E/3.5. bölümünde “Haklarında sahte belge kullanılmasına yönelik olumsuz tespit bulunan mükellefler kendi durumlarından haberdar edilerek kendilerine 15 gün içinde olumsuzluğu giderebilecekleri bildirilir. Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini bu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmazlar. Kendilerine tanınan 15 günlük süre içerisinde yukarıda belirtildiği şekilde olumsuzluğu gidermeyen mükellefler tespit yapıldığı tarih itibarıyla özel esaslar kapsamına alınırlar” denilmektedir. Yine ilgili tebliğ IV/E/5’te “işlemlerin gerçekliğini ispat” başlığı altında “idare tarafından sahte veya yanıltıcı

¹⁴¹⁵B. Doğrusöz (2009). *Varlık Barışı'nın Sorunları ve Çözüm*. <http://www.vergiburosu.com/basin/varlik-barisinin-sorunlari-ve-cozum-bumin-dogruso> (http- 43) (Erişim tarihi: 4.12.2019)

olduğu yönünde bulgular bulunan bir belgenin gerçek bir işleme dayandığı ve dayandığı işlemi mahiyet ve miktar itibarıyla doğru olarak yansıttığı işlemin tarafları, ilgilileri (iade talep edenler) veya mükellefler tarafından 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesindeki delil serbestisi kapsamında iddia ve ispat olunabilir.” şeklindeki düzenlemeyle özel esaslara alınma ihtimaline yönelik olarak idare karşısında ne şekilde savunma yapılabileceğinin çerçevesi çizilmiştir. Ancak bu sınırlı düzenlemeler, uygulamanın taşıdığı genel hukuka aykırılığı ve mükellefin özgür iradesini sakatlayan niteliğini bertaraf etmemektedir. Özel esaslara ilişkin olarak uygulamada mükelleflerin geliştirdiği bir diğer savunma imkânı ise düzeltme beyannamelerini vergi idaresinin istediği şekilde vermek ancak bu beyannamelere ihtirazi kayıt koyarak sonrasında dava açmaktır. Bu sıklıkla rastlanan uygulamaya aşağıda, ihtirazi kayıtlı beyanname verme hususu incelenirken değinilecektir.

3.2.1.1.2 Beyana Çağrı

Mükellefin özgür iradesinin sakatlandığı durumlardan bir diğeri de beyana çağrıdır. Beyana çağrı, VUK'ta açıkça düzenlenmiş bir müessese değildir. Her ne kadar belli bir zaman aralığında genel olarak uygulansa da günümüzde çoğunlukla gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi tarhiyatında kullanılmaktadır.

Beyana çağrı mektubu uygulamasının kanuni bir dayanağı olamamakla birlikte Vergi Dairesi İşlem Yönergesinde (“Yönerge”) 52. ve 180. maddelerinde düzenlenmiştir. Yönergenin 52. maddesine göre vergi idaresi, yıllık beyannamesini vermeyen mükelleflerin listesinin tarh dosyası ile karşılaştırarak beyanname vermeyen mükellefleri tespit eder ve bunların beyanname vermemekle ilgili haklı bir sebebi olup olmadığı incelenir. Bunun sonucunda beyanname vermesi gerekirken vermemiş olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri takdir komisyonuna sevk edilir ancak gelir vergisi mükelleflerine takdire sevk işleminden önce beyana çağrı mektubu gönderilir. Mükellefin bu çağrıya vereceği cevaba göre ise işlem yapılır. Dolayısıyla Yönergede ‘Beyana çağrının’ ilk olarak düzenlendiği kısım burasıdır. Beyana çağrı ikinci olarak Yönerge 180. maddede veraset ve intikal vergisi için öngörülmüştür. Buna göre veraset ve intikal vergisi beyannamelerini süresinde vermediği tespit edilen mükelleflere beyana çağrı mektubu gönderilir. Dolayısıyla Yönergeye göre beyana çağrının esas olarak gelir ve veraset ve intikal vergisi mükellefleri

bakımından düzenlendiğini söylemek mümkündür. Ancak uygulamada ÖTV ve kurumlar vergisi için de gönderildiği bilinmektedir¹⁴¹⁶.

Beyana çağrı mektupları vergi idaresinin işlem yönergesine dayanılarak gönderiliyor olsa da bu yönergenin kanuni dayanağı bulunmamaktadır¹⁴¹⁷. Ayrıca bu yönerge herhangi bir yerde yayınlanmadığından ulaşılması zor bir kaynaktır. Doğrudan GİB'in veya mevzuatın internet sitesi üzerinden ulaşma imkânı olmayan yönergeye Elektronik Kamu Bilgi Yönetim Sisteminde kayıtlı olduğu için ulaşmak mümkün olmaktadır¹⁴¹⁸.

Beyana çağrı mektubu kanuni bir dayanağı olmadığı için idari bir işlem olarak değerlendirilemez¹⁴¹⁹. Bununla yanı sıra bu mektuplar mevzuatla şekli ve içeriği belirlenmiş birer evrak da değildir. Bu nedenle beyana çağrı mektubunun vergi daireleri tarafından ilgiliye beyanda bulunması için uyarı niteliğinde bir bilgilendirme yazısı olduğu söylenebilir çünkü vergisel açıdan doğrudan bir sonuç doğurmaz ve dolayısıyla dava konusu edilemez¹⁴²⁰.

İşlem yönergesi md. 52'de düzenlenen beyana çağrı yapılmadan önce vergi idaresi tarafından mükellef nezdinde yapılacak araştırmada vergi incelemesinin amacıyla benzer bir amaç vardır¹⁴²¹. Ayrıca mükellefin beyana çağrı mektubuna verdiği cevap da bilgi toplamanın sonuçlarına benzer¹⁴²². Bu nedenle beyana çağrıyı tıpkı vergi denetiminde olduğu gibi hazırlık işlemi olarak nitelendirmek mümkündür.

Beyana çağrı mektubunu alan mükellef vergi idaresi tarafından bir yönlendirmeye karşı karşıyadır. Kendisi beyanname vermediği halde beyanname vermesi gerektiği kendisine bildirilmektedir. Burada mükellefin beyanname vermemekte haklı bir sebebi olsa dahi, mükellefin etki altında kalarak istemediği halde sonradan yaptırımla karşılaşmamak adına beyanname vermesi mümkündür. Ayrıca belirtmek gerekir ki vergi idaresi tarafından

¹⁴¹⁶Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-40-3-MUK-2011-28-4 sayılı özelge metni; Danıştay 3.Dairesinin 07.06.1994 tarih ve 1994/900 Esas ve 1994/1886 Karar sayılı kararı.

¹⁴¹⁷E. Ateşaoğlu ve R. Yılmaz (2020). Beyana Çağrı Mektubuna Yönelik Sorunsallar. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 6 (1), s. 7.

¹⁴¹⁸<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/22978?AspxAutoDetectCookieSupport=1> (Erişim tarihi: 5.11.2021) (http- 44)

¹⁴¹⁹Ateşaoğlu ve Yılmaz, 2020, **a.g.k.**, 6.

¹⁴²⁰<https://vergidosyasi.com/2018/02/27/beyana-cagri-mektubu-nedir-pismanlik-ve-islak-uygulanmasina-engel-teskil-eder-mi/> (Erişim Tarihi: 21.12.2019) (http- 45); Ateşaoğlu ve Yılmaz, 2020, **a.g.k.**, 6.

¹⁴²¹Ateşaoğlu ve Yılmaz, 2020, **a.g.k.**, 16.

¹⁴²²Ateşaoğlu ve Yılmaz, 2020, **a.g.k.**, 19.

mükellefe beyana çağrı mektubu gönderildiğinde, yetkili makam tarafından yazılı bir tebligat olduğu için konuya ilişkin olarak mükellefte idareye karşı bir güven oluşmaktadır. Bu güvene dayanarak mükellefin aynı yönde beyanname vermesi ise doğal olandır¹⁴²³.

Beyana çağrının mükellefin iradesini sakatlayan bir uygulama olduğu içtihatlar da kabul edilmiştir. Buna göre “Beyannamenin süresinde verilmediğini saptayan vergi idaresince yükümlülerin beyana çağrılması üzerine verilen beyannamelerin, kendiliğinden verilmiş beyannameler olarak kabulü olanaksızdır. Bu gibi durumlarda artık vergi incelemesine başlanıp başlanmadığı noktasının araştırılması da gereksizdir¹⁴²⁴”.

Ayrıca uygulamada beyana çağrıya cevap vermemek de aynı şekilde mükellef bakımından olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Danıştay içtihadına göre beyana çağrıya cevap vermeyen bir mükellef hakkında mahkemeler olumsuz intiba ile aleyhe karar verebilmektedir¹⁴²⁵.

Beyana çağrı sonucunda VUK md. 369’daki mükellefin yanıtılması hali gerçekleştiği takdirde ise mükellef aleyhine yapılan vergisel işlemlerin beyanname ihtirazi kayıtlarla verilmesine dahi iptal edileceğini Danıştay karara bağlamıştır¹⁴²⁶:

“...davacıya beyana çağrı mektubu gönderildiği, davacının bu yazı nedeniyle ihtirazi kayıt koymaksızın gelir vergisi beyannamesini verdiği ve tahakkuk işlemi yapılarak ayrıca vergi ziyai cezası kesildiği anlaşılmıştır...Davacının elde ettiği menkul sermaye iradının Gelir Vergisi Kanunu’nun anılan geçici 59 uncu maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna olduğu açıktır. Bu durumda, davacının beyanname vermesine gerek bulunmadığı halde, beyana çağrı mektubu davalı idarece beyanname vermeye davet edilerek, Vergi Usul Kanununun anılan 369 uncu maddesinde düzenlenmiş olan mükellefin yanıtılması hali gerçekleşmiş olduğundan davacı adına vergi cezası kesilmemesi gerekmektedir.”

Beyana çağrıya ilişkin olarak son olarak belirtmek gerekir ki mükellefe beyana çağrı yapılmasının ardından verdiği beyanname üzerine tarhiyat yapılması, bir re’ sen tarhiyat olmalıdır çünkü VUK md. 30’a göre vergi beyannamesi süresinde verilmemişse bu bir re’sen tarhiyat sebebidir. Şu hâlde beyana çağrı üzerine beyanname veren mükellefin her şekilde dava hakkının olduğu kabul edilmelidir¹⁴²⁷.

¹⁴²³Ateşgaoğlu ve Yılmaz, 2020, **a.g.k.**, 10.

¹⁴²⁴Danıştay VDDK’nin 2.10.1992 tarih ve 1991/420 Esas ve 1992/322 Karar sayılı kararı.

¹⁴²⁵Danıştay 3.Dairesinin 04.03.1996 tarih ve 1995/4739 Esas ve 1996/567 Karar sayılı kararı.

¹⁴²⁶Danıştay 4. Dairesinin 22.12.2005 tarih ve 2005/1195 Esas ve 2005/2537 Karar sayılı kararı.

¹⁴²⁷Ateşgaoğlu ve Yılmaz, 2020, **a.g.k.**, 5.

3.2.1.1.3 Düzeltme Beyannameleri

Zamanında verilen bir beyannamenin eksik veya yanlış düzenlenmiş olması halinde, daha sonra bu eksikliklerin tamamlanıp, yanlışlıkların düzeltilerek yeniden bir beyanname verilmesi uygulamada “düzeltme beyannamesi” olarak ifade edilmektedir¹⁴²⁸. Düzeltme beyannameleri mükellefin kendiliğinden bu eksik ve hataları fark edip verebileceği gibi, önceki başlıklarda açıklandığı gibi vergi idaresi tarafından uyarılması üzerine de verilmektedir.

Uygulamada düzeltme beyannamelerinin yoğun olarak kod listeleriyle ilgili olarak ve idarenin yönlendirmesi üzerine verildiği gözlemlenmektedir. Kod listesinde yer alan mükelleflerin sayısı hayli fazla olduğu için hepsi hakkında kısa sürede vergi incelemesi yapılması mümkün olmamakta ama aynı zamanda bunlar tarafından düzenlenen faturaların da gelir, kurumlar ve katma değer vergisi indirimlerinde kullanılması engellenmek istenmektedir. Bu nedenle vergi idaresi kod listesinde yer alan bir mükelleften alışveriş yapan diğer mükellefleri zaman zaman sözlü veya yazılı şekilde “bu mükelleflerden yapılan alımlara ait faturaların KDV beyannamelerinden çıkarılması, indirim konusu yapılmaması, buna ilişkin olarak düzeltme beyannamesi verilmesi veya dört kat tutarında teminat gösterilmesi veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri, aksi durumda kendilerinin de kod listesine alınacağı” yönünde uyarmaktadır. Bunun sonucunda pek çok mükellef hem ticari itibarını korumak hem de bir yaptırımla karşılaşmamak adına idarenin talebini yerine getirerek ek vergiyi faiziyle birlikte ödemeyi seçmektedir¹⁴²⁹. Ancak burada mükellefin özgür iradesiyle verdiği bir beyannameden söz edilmeyeceği için dava hakkının korunması gerektiği şüphesizdir. Bu nedenle mükellefler böyle durumlarda dava haklarını saklı tutmak için düzeltme beyannamelerini ihtirazi kayıtlarla vermektedir¹⁴³⁰. İhtirazi kaydın hem süresinde hem de süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerinde konulabileceği ve mükellefin

¹⁴²⁸D. S. Gündoğdu (2019). Kanuni süresinden sonra idarenin talebi doğrultusunda ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerinin dava edilebilirliğinin yargı kararları ışığında değerlendirilmesi. *Vergide Gündem*, s. 4.

¹⁴²⁹Danıştay 9. Dairesinin 13.12.2012 tarih ve 2010/4896 Esas ve 2012/9474 Karar sayılı kararı.

¹⁴³⁰Gündoğdu, 2019, **a.g.k.**, 4.

bu sayede dava hakkını kullanabileceği gerek öğretide¹⁴³¹ gerekse Danıştay içtihadında kabul edilmektedir¹⁴³².

Mükelleflerin yeni bir beyanname vermeleri çoğunlukla idarenin yönlendirmesi sonucunda düzeltme beyannamesi şeklinde olduğu gibi bazen de VUK md. 371’de düzenlenen hükümler doğrultusunda pişmanlık dilekçesi şeklinde olmaktadır. Bu anlamda VUK md. 371 uyarınca verilen pişmanlık dilekçesi ile düzeltme beyannamelerini birbirinden ayırmak gerekir. Nitekim pişmanlık dilekçelerinde dava hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt kabul edilmezken, düzeltme beyannamelerinde buna imkân tanınması gerekir ancak uygulamada buna da idarece izin verilmediği, bu kaydın olması halinde beyannamenin kabul edilmediği durumlara rastlanmaktadır¹⁴³³. Oysa her ne kadar pişmanlık kurumunun doğası gereği ihtirazi kayıt konularak dava hakkının saklı tutulması kendi içinde çelişkili olsa da bu durum, süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri için geçerli değildir; çünkü burada mükellefin pişmanlık beyanı mevcut değildir. Özellikle idarenin talebi üzerine verilen düzeltme beyannamelerinde idari bir yorum sonucu matrahta bir değişiklik yapılması gereği ileri sürülmektedir ve mükellef bunu yerine getirse dahi bunun daha sonra yargı önünde taşıma ve orada tartışılması imkânını saklı tutmak istemektedir. Mükellefin idarenin yorumunun aksi yönündeki iddiasının tartışılabilirliğinin korunması gerekir¹⁴³⁴. Bu durum AYM’de bireysel başvuru yolu üzerine görülen bir davada¹⁴³⁵ konu edilmiş ve AYM pişmanlık dilekçesi ve düzeltme beyannamesi arasındaki farkı ve bunun ihtirazi kayıtlı olan ilgisini şu şekilde ortaya koymuştur:

“Öte yandan süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyarak dava açmak isteyen başvuru sahiplerinin durumları, süresinden sonra pişmanlıkla verdiği beyanname üzerine dava açmak isteyen mükelleflerden farklılık arz etmektedir. Pişmanlıkla beyanda bulunan mükellef yukarıda da belirtildiği üzere hatalı davranışını kabul etmiştir ve vergi ziyana yol açan fiilden pişmandır. Bu hâlde dava açılması bu

¹⁴³¹N. Yaşar (2019). Yargı Kararları Işığında İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler. *Mali Çözüm*, 29 (154), s. 269.

¹⁴³²Danıştay 9. Dairesinin 13.12.2012 tarih ve 2010/4896 Esas ve 2012/9474 Karar sayılı kararı.

¹⁴³³Danıştay 9. Dairesinin 13.12.2012 tarih ve 2010/4896 Esas ve 2012/9474 Karar sayılı kararı.

¹⁴³⁴C. Göker, Y.E. Yılmazoğlu (2017). Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *Ankara Barosu Dergisi*, 2017/3, s. 92.

¹⁴³⁵AYM 27.2.2019 tarih ve 2015/15100 Başvuru numaralı kararı.

pişmanlık hâliyle bağdaşmamaktadır. Ancak pişmanlık hükümlerinden faydalanma yönünde bir irade göstermeden düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyan mükellefin dava açabilme isteğinin de hukuken korunması gerekir. Bunun nedeni mükellefin pişmanlık iradesinin olmaması ve hâlâ tereddüde düştüğü ya da Vergi İdaresinin düzeltme talebine konu olan hususun hukuken tartışılır hâle gelmesini istemesidir.”

Söz konusu kararda AYM hem işin gerçek mahiyetinin ortaya konup konmadığını sorgulamış hem de burada ihtirazi kaydın kabul edilmemesinin dava hakkını ve buna bağlı olarak da mülkiyet hakkını ihlal ettiği sonucuna varmıştır. Karara göre¹⁴³⁶;

“Başvuru konusu olayda mal ve hizmet alımında bulunduğu firmanın sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunmasından dolayı kendilerinin de kod listesine alınma baskısı altında serbest iradelerini yansıtmayan düzeltme beyannameleri vermek durumunda bırakılan başvuruçuların bu işleme karşı açtığı davalar vergi mahkemelerince esasları yönünden incelenmemiştir. Bu durumda sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılmamış, gerçek durum somut olarak ortaya konulmamıştır. *Sonuç olarak başvuruçular, mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkânına sahip olamamışlardır.* Dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, *düzeltilme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütününe bakıldığında- başvuruçuların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmıştır.* Buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvuruçuların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başvuruçuların mülkiyet haklarına yapılan müdahale ölçsüzdür.”

3.2.1.2 İhtirazi kayıtla beyanname verilebilmesi

Daha önce de belirtildiği üzere VUK md. 378'e göre kural olarak mükelleflerin kendi beyanlarına karşı itiraz etmeleri mümkün değildir. Bu kural kendi içinde tutarlıdır çünkü hayatın olağan akışında mükellefin kendi özgür iradesiyle bildirdiği bir meblağa karşı itiraz etmesi beklenmez. Kural bu olmakla birlikte ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi ve vergi hatalarının düzeltilmesi bu kuralın istisnalarıdır. Bu kuralın bir diğer sonucu olarak, beyan

¹⁴³⁶AYM 27.2.2019 tarih ve 2015/15100 Başvuru numaralı kararı.

usulünde tarh-tahakkuk ve tebliğ aşamaları birlikte gerçekleşir çünkü mükellefin kendi tespit ettiği matrah üzerine işlem yapıldığında itiraz etmeyeceği kabul edilerek vergi idaresi tarafından beyanname üzerine vergi tahakkuk ettirilir ve tebliğ yerine geçen tahakkuk fişi kesilir¹⁴³⁷.

İhtirazi kayıt, mükellefin kendi beyanına karşı da dava açabilmesine imkân veren, dava hakkını ve dolayısıyla savunma hakkını koruyan bir imkandır. Zira vergi mevzuatının yorumunda tereddüt yaşandığı veya vergi idaresinin baskısıyla beyanda bulunan mükelleflere dava hakkının tanınması hak arama özgürlüğünün bir sonucu ve hukuk devleti ilkesinin gereğidir¹⁴³⁸. Burada ihtirazi kayıt her ne kadar idari bir işlem olan tarhiyat aşamasında konulsa da korunan hak, yargı aşamasına ait olan dava hakkıdır. Mükellef beyanname verirken bu kayıt konulmadığı takdirde sonrasında dava hakkını kullanamayacaktır.

Vergi hukukunda mükellefin kendi beyanına karşı dava açma hakkını güvence altına alan ihtirazi kayıt aslında bir genel hukuk müessesesidir. Vergi hukukunda ise “mükelleflerin kendi beyanlarına karşı yapılan işlemler aleyhine dava açamayacaklarına ilişkin kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlerin de yargı denetimine tabi tutulmasını sağlayan bir yargılama usulü müessesesidir”¹⁴³⁹. İhtirazi kayıtlı ilgili olarak vergi kanunlarında herhangi bir tanım veya düzenleme bulunmamaktadır. Ancak Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md. 39/3’te ihtirazi kayıt; “mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not” şeklinde tanımlanmıştır. Esas olarak ihtirazi kayıt matrahın içeriğine ilişkin bir çekince olup mükelleflerin şüpheli buldukları bir vergilendirme işleminin araştırılmasını isteme imkânını ifade eder¹⁴⁴⁰.

Beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceğine dair VUK’ta açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşılık İYUK md. 27/4’te “ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini

¹⁴³⁷Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 99.

¹⁴³⁸B. Doğrusöz (2016). *İhtirazi Kaydı Sınırlama Çabaları*. Dünya Gazetesi. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ihtirazi-kaydi-sinirlama-cabaları/341768> (Erişim tarihi: 25.11.2019)

¹⁴³⁹Doğrusöz, 2016, **a.g.k.**

¹⁴⁴⁰Doğrusöz, 2016, **a.g.k.**

durdurmaz” hükmü ile ihtirazi kaydın varlığı ve nasıl işleyeceği kabul edilmiştir. Dolayısıyla VUK md. 378 ve İYUK md. 27/4 hükmü birlikte yorumlandığında mükellefin kendi beyanına karşı ihtirazi kayıt olması durumunda dava açılabilmesi sonucuna varılır.

Uygulamada kanuni süresi içinde verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği tartışmasız kabul edilmektedir. Hatta zamanında verilen beyannameye ihtirazi kayıt konulabileceğine dair Danıştay VDDK’nin bir kararında¹⁴⁴¹ “Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazî kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazî kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir.” denilmektedir.

Bununla birlikte, yasal düzenlemelerde ihtirazi kaydın yalnızca zamanında verilen beyannameler için geçerli olduğuna dair açık ve kanuni bir sınırlama yoktur. Bu sınırlama zaman içinde pişmanlıkla verilen beyannameler için içtihatlarla geliştirilmiş ve daha sonra kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için de uygulanmaya başlanmıştır¹⁴⁴². Oysa Danıştay ve AYM içtihadında düzeltme beyannameleri için ihtirazi kayıt genel olarak kabul edilmekte, hatta bazı Danıştay daireleri pişmanlıkla verilen beyannameler için dahi bunun uygulanabileceğini belirtmektedir¹⁴⁴³. Burada Danıştay’ın genişletici ve mükellefin lehine olan kararları önemlidir çünkü olması gereken, bir hukuk devletinde yargının, kişilerin haklarını en iyi şekilde savunabileceği ve haklardan en geniş kapsamda yararlanabileceği şekilde yorum yapmasıdır¹⁴⁴⁴. Bu aynı zamanda kişilere hak arama yollarını açar ve yargı güvencesi sağlar¹⁴⁴⁵. Hatta Danıştay, başka bir genişletici yorum sonucunda bazı hallerde mükellefin beyannameye ihtirazi kayıt koymasa dahi dava açabileceğine karar vermiştir¹⁴⁴⁶.

¹⁴⁴¹Danıştay VDDK’nin 11.12.2009 tarih ve 2008/593 Esas ve 2009/655 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁴²C. Göker ve Y.E. Yılmazoğlu, 2017, **a.g.k.**, 91.

¹⁴⁴³Danıştay 9. Dairesinin 2.12.2011 tarih ve 2008/3053 Esas ve 2011/8063 Karar sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesinin 2.10.2013 tarih ve 2013/2175 Esas ve 2013/7934 Karar sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesinin 10.2.2016 tarih 2013/1745 Esas ve 2016/332 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁴⁴Doğrusöz, 2016, **a.g.k.**

¹⁴⁴⁵Doğrusöz, 2016, **a.g.k.**

¹⁴⁴⁶Danıştay 9. Dairesinin 29.12.2009 tarih ve 2009/7171 Esas ve 2009/5341 Karar sayılı kararı.

“...Bakılan davada KDV beyannamelerini veren davacının daha sonra ihtirazi kayıt konulmadan ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannamede yer alan indirim konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması

İhtirazi kayda ilişkin son olarak verginin stopajla ödendiği hallere özgü durumu da ifade etmek yerinde olur. Vergi sorumlusu stopajı yapıp beyanname verip vergiyi ödedikten sonra artık sorumluluğu sona erer. Dolayısıyla eğer bu esnada hatalı bir kesinti yapılmışsa bu artık mükellefin mal varlığıyla ilgili bir haktır. Danıştay bu konuyla ilgili olarak dava hakkını ‘hatalı kesinti nedeniyle malvarlığı azalmış olan mükellefe ait’ görmüştür. Bu yüzden sorumlu beyannameyi ihtirazi kayıtlarla vermiş olsa da olmasa da dava hakkı mükellefindir¹⁴⁴⁷.

3.2.2 E-tebligat uygulamasının dava hakkına etkisi

Tebliğ, kavram olarak ‘hukuksal bir konuyu, ilgilinin öğrendiğini göstermek üzere yetkili makamın yasal şekilde düzenlediği ve gönderdiği belge’ olarak tanımlanır¹⁴⁴⁸. Vergi hukukunda tebligat ise VUK md. 21’de “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi” şeklinde düzenlenmiştir. AYM de içtihadında¹⁴⁴⁹ tebligatın önemini şu şekilde vurgulamıştır:

“Tebliğat, yetkili makamlarca birtakım hukuki işlemlerin bu işlemin hukuki sonuçlarından etkilenmeleri amaçlanan kişilere kanuna uygun şekilde bildirim ve bu bildirimin usulüne uygun olarak yapıldığının belgelendirilmesi işlemidir. İşlemlerin kendilerine bağlanan hukuki sonuçları doğurabilmesi için muhatabına bildirilmesi gerekir. Tebligat, Anayasa’da güvence altına alınmış olan iddia ve savunma hakkının tam olarak

sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan olmayacağından davacının verdiği ikinci beyannamelerin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemez. Davacının kullandığı bazı faturaların sahte olduğunu düşünen idarenin yapması gereken, faturaları düzenleyenler hakkında olumsuz tespitler var ise bunu davacı hakkında yapacağı bir vergi incelemesi ve düzenleyeceği vergi inceleme raporuyla ortaya koyarak gerekirse resen tarhiyat yaparak bunu davacıya tebliğ etmesidir. Oysa bu yapılmayarak baskı ile davacının bazı faturaları indirimleri arasından çıkarması sağlanmıştır. Baskı altında verilen ikinci beyannamelerin özgür iradeye dayandığı söylenemeyeceği gibi, buna karşı açılan davanın beyannamelerde ihtirazi kayıt bulunmadığı, dolayısıyla bu beyan üzerine tarh olunan vergiye dava açılmayacağından söz edilmesi de mümkün değildir. Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan baskı ile verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan vergilemede isabet görülmemiştir...”

¹⁴⁴⁷Danıştay 4. Dairesinin 24.1.1982 tarih ve 1982/1710 Esas ve 1982/1767 Karar sayılı kararı; Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 481-482.

¹⁴⁴⁸Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 626.

¹⁴⁴⁹AYM 19.9.2019 tarih ve 2018/144 Esas ve 2019/72 Karar sayılı kararı.

kullanılabilmesinin ve bireylere tanınan hak arama hürriyetinin önemli güvencelerinden biridir.”

Tebliğ mükellef açısından yasal haklarını kullanabilmesi, sürelerin başlaması ve zamanaşımı bakımından önemlidir¹⁴⁵⁰. Vergi hukukunda dava açma süresi genel olarak 30 gündür (İYUK md. 7). Bu süre tebliğ yapılan hallerde tebliğin yapılmış sayıldığı günü izleyen gün başlar. Danıştay’a göre “bu yön mükellefin dava hakkının bir güvencesidir”¹⁴⁵¹. Dolayısıyla dava açma süresi, kamu düzenindendir ve bu yüzden mahkeme buna uyulup uyulmadığını re’ sen araştırır. Dava süresi nitelik olarak hak düşürücü bir süredir, süre geçtikten sonra mükellefin dava hakkı düşer ve yargı yolu kapanır¹⁴⁵². Dava süresi hukuk güvenliği ve adaletin iyi işlemesi için gereklidir; bu sayede eski iddiaların gündeme getirilmesi, geçmiş olaylarla ilgili delillere ulaşma zorluğu, hukuki kesinlik ilkesi bunu gerekli kılar. Ama sürenin dava hakkının kullanmayı imkânsız kılacak kadar kısa tutulmaması gereklidir¹⁴⁵³. Dolayısıyla tebligat her şeyden önce dava açma süresinin başlangıcı için önemlidir.

VUK’ta düzenlenen klasik tebligat yöntemleri VUK md. 93’te düzenlenen posta yoluyla, ilan yoluyla ve dairede/komisyonunda tebliğ ile VUK md. 107’de düzenlenen memur vasıtasıyla tebliğdir. Bunlar, yani elektronik tebligat dışındaki tebliğ yöntemleri fiziki tebligat olarak adlandırılabilir¹⁴⁵⁴. Daha yakın zamanda VUK md. 107/A ile düzenlenmiş olan e-tebligat ise bilgi teknolojilerindeki ilerlemeye paralel olarak vergi hukukunda yürürlüğe girmiş olup bu sayede dijital ortamda tebliğ kullanılmaya başlanmıştır. Bununla birlikte e-tebligatın fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı hukuki sonucu doğurduğunu vurgulamak gerekir. Vergi hukukunda e-tebligatın mükellefin dava hakkına olan olumsuz etkisi iki şekilde görülür. İlki, e-tebligatın bazı mükellefler için zorunlu tutulması, ikincisi ise tebligatın gönderildiği tarihten itibaren 5. günün sonunda yapılmış sayılmasıdır. Bu kısımda bu iki tartışmaya sırasıyla yer verilecektir.

¹⁴⁵⁰<https://vergialgi.net/vergi-usul-kanununda-yer-alan-elektronik-tebligat-duzenlemesinin-anayasaya-aykirligi-sorunu> (Erişim tarihi: 1.9.2021) (http- 46)

¹⁴⁵¹Danıştay 9. Dairesinin 26.6.1987 tarih ve 1987/1770 Esas ve 1987/2271 Karar sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesinin 28.12.1987 tarih ve 1987/5272 Esas ve 1987/3440 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁵²Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 489.

¹⁴⁵³İnceoğlu, 2013, **a.g.k.**, 217.

¹⁴⁵⁴(http- 46)

E-tebligatın VUK'ta düzenlenmesinin ardından Hazine ve Maliye Bakanlığınca buna dair usul ve esasları düzenlemek üzere 456 no'lu VUK Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile birlikte e-tebligat kullanma zorunluluğu olan mükellefler¹⁴⁵⁵ belirlenmiştir. Vergi idaresinin yetkileri kapsamında mükelleflere yeni yükümlülükler getirmesi mümkün olup teknolojik gelişmeler karşısında e-tebligat uygulamasına geçilmesi aslında olması gereken bir tutumdur. Ancak mükelleflere yeni yükümlülükler getirilirken ülkenin sosyo-ekonomik ve kültürel şartlarının da göz önünde bulundurulması gereklidir. Ülkemizde internet hala kişilerin satın aldıkları bir hizmet olup, kamusal mal niteliğinde değildir. Bununla birlikte ülkenin pek çok yerinde e-tebligatı kullanmaya gücü ve donanımı olmayan mükellefler bulunmaktadır. Her ne kadar kurumlar açısından bu uygulama sorun teşkil etmese de gelir vergisi mükellefleri açısından aynı durum geçerli değildir. Dolayısıyla bir mükellefe e-tebligat kullanma zorunluluğu getirmek eğer elektronik ortama ulaşma imkânı sınırlıysa yasal başvuru haklarının ve dolayısıyla dava hakkını da sınırlamış olacaktır.

E-tebligatla ilgili tartışılmalı ikinci husus ise tebligatın muhatabın e-ortamdaki adresine ulaştıktan 5 gün sonra tebliğ edilmiş sayılmasıdır. Klasik yöntemler olarak adlandırılacak fiziki tebligat yöntemlerinde tebellüğ için ya mükellefin tebliği teslim almış olması aranmış veya kendisine teslim edilemediği veya ilan yoluyla tebliğ hallerinde ise tebellüğ için 15 gün veya 30 gün gibi süreler öngörülmüştür. E-tebligatta ise mükellefe düzenli olarak e-ortamdaki tebligatları kontrol etme yükümlülüğü yüklenmiştir çünkü aksi halde işleme karşı hak arama yollarındaki başvuru süresini kaçırmaması veya bu sürelerin sınırlandırılması olasıdır. Buradaki adres GİB tarafından kendi bünyesinde hazırlanmış bir e-ortamda mükellef için belirlenmiş bir e-posta olup aslında teknik anlamda bir e-posta değildir çünkü mükellefin bu hesap üzerinde tasarruf yetkisi bulunmamaktadır. Mükellef burada yalnızca alıcı konumunda olup bağımsız bir servis sağlayıcısı da mevcut değildir. Dolayısıyla mükelleften düzenli

¹⁴⁵⁵456 no'lu VUK Genel Tebliği Madde 4: Bu Tebliğ ile tebliğe elverişli elektronik adres kullanma zorunluluğu getirilen ve kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar aşağıda belirtilmiştir:

a) Kurumlar vergisi mükellefleri

b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)

c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebligat yapılmasını talep edenler.

Kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanlar, Tebliğle belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak elektronik tebligat adresi almak ve elektronik tebligat sistemini kullanmak zorundadır.

olarak günlük e-postasını kontrol eder gibi kontrol etmesi iş hayatının yoğun akışında beklenemez¹⁴⁵⁶. Ülkemizde dokuz gün gibi süreli tatiller olduğu göz önüne alındığından beş gün çok kısa bir süre olup mükelleflerde hak kaybına yol açabilir¹⁴⁵⁷. Örneğin tebliğin kendisine gönderilmesinden 15 gün sonra bundan haberdar olan mükellefin, otuz günlük dava süresinin on günü çoktan geçmiş olacaktır. Bu mesele İstanbul 9. Vergi mahkemesi tarafından e-tebligatı düzenleyen VUK hükmü için Anayasa 36. maddeye aykırılık itirazı ile AYM'ye taşınmış olup itirazın gerekçeleri tebligatın gerçekleşmesi için ulaşılmış olmasının yeterli sayılması, beş günlük sürenin muhatabın haklarını kullanması için yeterli ve makul bir süre olmaması ve kısa mesaj ve/veya e-posta ile bilgilendirmenin zorunlu olmaması şeklinde belirtilmiştir¹⁴⁵⁸. AYM bu başvuruda Anayasa md. 125'de düzenlenen yazılı bildirim şartının yerine getirildiğini, bilgilendirme ve belgelendirme yapıldığı için e-tebligat uygulamasının bu şartı karşıladığını ve dolayısıyla Anayasaya aykırılık olmadığı sonucuna varmıştır.

Hem VUK md. 107/A/2 hükmü hem de 456 no'lu VUK Genel Tebliği md. 6/3 uyarınca “elektronik imzalı tebliğ evrakı, muhatabın elektronik ortamdaki adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılacaktır”. Buna ilaveten tebliğde, tebligat yapılan ilgiliye talep etmesi durumunda tebligatın yapılmış olduğu bilgisinin mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine iletilebileceği ancak bu bilgilendirme mesajının muhataba ulaşp ulaşmamasının tebligatın geçerliliğini etkilemeyeceği düzenlenmiştir (VUK Genel Tebliği md. 6/son). Uygulamada kısa mesaj veya e-posta bildiriminin her zaman yapılmadığı ve mükelleflerin bu gerekçeyle dava açtıkları takdirde davalarının reddedildiği görülmektedir¹⁴⁵⁹. Bununla ilgili Danıştay VDDGK, Bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi istemiyle önüne gelen davada¹⁴⁶⁰ muhatabın elektronik

¹⁴⁵⁶B. Doğrusöz (2019). Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir). *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-tebligat-yontemi-habersiz-tebligat-bir-gece-ansizin-gelebilir/457997> (Erişim tarihi: 1.9.2021)

¹⁴⁵⁷B. Doğrusöz (2015). Vergide Elektronik Tebligat. *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergide-elektronik-tebligat/25412> (Erişim tarihi: 1.9.2021)

¹⁴⁵⁸AYM 19.9.2019 tarih ve 2018/144 Esas ve 2019/72 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁵⁹B. Doğrusöz (2019). Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir). *Dünya Gazetesi*. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeni-tebligat-yontemi-habersiz-tebligat-bir-gece-ansizin-gelebilir/457997> (Erişim tarihi: 1.9.2021)

¹⁴⁶⁰ Danıştay VDDGK'nin 22.9.2021 tarih ve 2021/2 Esas ve 2021/4 Karar sayılı kararı.

tebligat sistemine başvuru sırasında veya daha sonra bildirilen mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bilgilendirme mesajı gönderilmemesinin tebligatın geçerliliğini etkileyen bir unsur olup olmadığını tartışmış ve bu bilgilendirme mesajının gönderilmemesinin tebligatın süresini ve geçerliliğini etkilemeyeceği yönünde karar vermiştir.

Belirtmek gerekir ki buradaki temel sorun beş günün iş hayatının yoğun akışında özellikle modern dünyanın hızıyla kıyaslandığında çok kısa olmasıdır ve bu bakımından sürenin uzatılması bir çözüm olabileceği gibi bunun yanında mobil telefon numarasına ve/veya e-posta adresine bildirim yapılması zorunlu hale getirilebilir.

3.3 Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkını Güçlendiren İlkeler

Savunma hakkının bir unsuru olarak adil yargılanma hakkı, Anayasada açıkça tanınmamış olsa dahi hukuk devleti kavramı bu hakkın içeriğindeki diğer hak ve ilkeleri kapsar. Bu sebeple açıkça adil yargılanma hakkı düzenlenmese bile hukuk devletinde bu hakkın tanınması zorunludur¹⁴⁶¹. Ancak daha önce incelendiği üzere 1982 Anayasası tarafından bu hak güvence altına alındığı için, mükellefin yargı önünde savunma hakkını kullanırken bu kapsamdaki ilkelerden yararlanabilmesi pozitif hukukta anayasal koruma altındadır. Burada vurgulamak gerekir ki adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin tamamına ilişkindir, bu nedenle kapsamındaki hak ve ilkeler sadece ilk derece yargılaması için değil aynı zamanda istinaf ve temyiz yargılamaları için de geçerlidir¹⁴⁶². AİHS md. 6 koruması yargılamanın kesin hükümle sonuçlanmasına kadar geçerli olduğundan bu koruma kanun yolları aşamasını da kapsar¹⁴⁶³.

Bu bölümde incelenecek olan ilkelerin bir kısmı adil yargılama hakkı kapsamında AİHM ve ona bağlı olarak AYM tarafından içtihatlarda kabul edilen ilkeler (silahların eşitliği, çelişmeli yargılama), bir kısmı ise vergi yargılama hukukuna ilişkin mevzuatta öngörülmüş olan (re' sen araştırma, iddia ve savunmanın değiştirilmesi yasağı, delil serbestisi) ilkelerdir. Bununla birlikte yazılılık ilkesi her ne kadar idari yargılama usulünde,

¹⁴⁶¹İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 213.

¹⁴⁶²İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 209.

¹⁴⁶³İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 102.

dolayısıyla vergi yargılama hukukunda geçerli bir ilke olsa da savunma hakkıyla doğrudan ilişkili olmadığı için bu ilkeye bölüm içinde ayrıca yer verilmemiştir. Burada yazılılık ilkesinin bir yandan adli yargıdaki gibi aktif bir duruşmaya ve duruşma esnasında tanık sorgulatmaya izin vermediği için aslında savunma hakkını daraltırken diğer yandan yargılamada usul ekonomisiyle ilgili olduğu ve hız ve kolaylık sağladığı için savunma hakkını güçlendiren bir ilke olduğunu belirtmek yeterli olacaktır. Ayrıca vergi yargısı da tıpkı ceza muhakemesi usulü gibi kamu hukuka ait bir alan olduğu için ceza muhakeme usulünde geçerli olan temel ilkelerden uyumlu olduğu sürece vergi yargılama hukukunda yararlanılması mümkündür¹⁴⁶⁴.

3.3.1 Re 'sen araştırma ilkesi

Re 'sen araştırma ilkesi, “hâkimin önüne gelen bir uyuşmazlıkta kendiliğinden araştırma yapması ve bir dava esnasında yapılması gereken işlemlerin sadece taraflarla sınırlandırılmayıp, bunlarla ilgili hâkime sorumluluk yüklenmesi” olarak tanımlanabilir¹⁴⁶⁵. Bu ilke hem idari yargılama hukukunun önemli bir ilkesi olup yargılamanın tüm aşamalarında geçerlidir.

Re 'sen araştırma ilkesi İYUK 20. maddede düzenlenmiştir. Bu hükme göre;

“Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.”

İYUK md. 20 hükmüyle birlikte kendisinden bilgi veya belge talep edilen kişi ve kurumlara verilen süre içinde buna uyma zorunluluğu getirilmiştir.

İdari yargıda hâkimin re' sen araştırma yetkisi sebebiyle, yargılama sürecini belirleyen taraflardan çok hakimdir. Mahkeme önüne gelen uyuşmazlığı çözerken tarafların sunmuş olduğu bilgi ve belgelerle bağlı olmadığı için, dava konusu idari işlem veya eylemin hukuka uygunluğunu denetlerken kendisi bizzat araştırma yapabilir¹⁴⁶⁶. Aynı şekilde, mahkeme

¹⁴⁶⁴Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 41.

¹⁴⁶⁵Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 514.

¹⁴⁶⁶Candan, 2005, **a.g.k.**, 55.

tarafların ileri sürdüğü delillerle bağlı olmadığı için olayın aydınlatılmasına ilişkin olarak gereken araştırmayı yaparak ilgili delilleri yargılamaya dahil edebilir. Re’sen araştırma ilkesinin sonucu olarak idari hâkimin tarafların ileri sürdüğü olaylarla bağlı kalmaksızın uyuşmazlık konusuna ilişkin gerçekleri araştırıp ortaya koyması gerekir¹⁴⁶⁷. Re’sen araştırma ilkesi kapsamında mahkeme uyuşmazlığın çözümü için lazım olan her türlü bilgi ve belgeyi ilgililerden isteyebilir, keşif yapabilir, teknik bilgi gerektiren bir konu varsa bunun için bilirkişiye başvurabilir¹⁴⁶⁸. Bu ilke sayesinde hâkim dava konusu işlemin gerekçesini isteme yetkisine sahiptir¹⁴⁶⁹. Dolayısıyla bu ilke hem delillerin sayı olarak sınırlanmasının hem de sınırlı bir değerlendirmenin önüne geçerek delil serbestisi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkelerine temel oluşturmaktadır¹⁴⁷⁰.

Resen araştırma ilkesinin uygulandığı usulde hâkim vicdani kanaatine göre hüküm tesis ederken amaç, kamu düzenini korumaktır. Bu nedenle hâkimin tarafların iddia ve talepleri ile bağlı olmaması gerekir. Medeni usul hukuku ile idari yargılama hukuku arasındaki temel fark burada ortaya çıkar; idari yargıda dava bir kez açıldıktan sonra hâkim tarafından yürütölüp sonuçlandırılacaktır¹⁴⁷¹. Re ‘sen araştırma ilkesinin amacı bir taraftan davacının ileri sürdüğü haksızlığın ortadan kaldırılmasıyken diğer taraftan idarenin hukuka bağlı şekilde hareket etmesini sağlamaktır¹⁴⁷².

Medeni usul hukukunda hâkim tarafların iddia, delil ve defileriyle bağlıdır çünkü bu alanda sınırlı araştırma usulü uygulanır. Oysa, kamu hukuku dalları olan ceza muhakemesi ve idari yargılama hukukunda amaç kamu düzeninin sağlanması olduğu için re’ sen araştırma ilkesi benimsenmiştir. Bu ilke doğrultusunda vergi hâkimi davada gerekli gördüğü hususları kendiliğinden araştırabilir ve dikkate alabilir çünkü vergi yargısında da gerek idari yargı kapsamında yer alması gerekse kamu düzeniyle doğrudan ilgisi olması sebebiyle bu ilke geçerlidir¹⁴⁷³. İdari yargıda eğer hâkim tarafların ileri sürdüğü olay ve delilleri davanın

¹⁴⁶⁷Y. Karakoç (2018). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi. Ankara: Yetkin Yayınları, s. 81.

¹⁴⁶⁸Candan, 2005, **a.g.k.**, 56.

¹⁴⁶⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 81; Danıştay 9. Dairesinin 16.10.1973 tarih ve 1972/436 Esas ve 1973/1977 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁷⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 75-76.

¹⁴⁷¹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 212.

¹⁴⁷²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 81.

¹⁴⁷³Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 212.

çözümü için yeterli görmezse, tarafların bu yönde bir talebi olmasa dahi araştırmaya devam edebilir ve etmesi de gerekir. Bu sayede hâkimin araştırması sonucunda ileri sürülmemiş başka olay ve delillere ulaşılarak karar aşamasına gelinir¹⁴⁷⁴.

Danıştay’a göre¹⁴⁷⁵;

“İYUK md. 20/1 hükmü uyarınca, idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler. Tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya yönelebilecekleri gibi maddi olayın gerçeğe uygunluğunun araştırılması için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler.”

Bununla birlikte kuvvetler ayrılığı ilkesi dolayısıyla re’ sen araştırma yetkisi, idari işlem tesisi için gerekli ve idareye tanınmış olan yetkinin mahkeme tarafından kullanılmasını içermez. Burada amaçlanan idari işlemin hukuka uygunluğunun tespit edilmesidir¹⁴⁷⁶.

Re ’sen araştırma ilkesinin vergi yargılaması bakımından önemi Danıştay tarafından şöyle ifade edilmiştir¹⁴⁷⁷:

“Vergi mahkemeleri bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. İdari yargıda re’ sen araştırma esası cari olduğundan, tarafların iddialarının doğru olup olmadığını araştırmak ve incelemek veya incelettirmek vergi mahkemesinin görevidir; vergi dairesinin savunma vermemiş olması ya da yükümlünün resmi makamlardan istenebilecek kanıtları kendisinin sunmamış olması bu görevinin re’ sen yerine getirilmesine engel değildir.”

Bu ilke gereğince bir vergi davasında uyuşmazlık konusu, eğer olayın maddi unsurlarına ilişkinse, mahkeme taraf iddialarını değerlendirmek üzere gerekli bulduğu her türlü araştırmayı yapar. Örneğin bir gelir vergisi ihtilafında vergi dairesi 100 bin liralık bir hasılatın kayıtlara geçirilmediğini iddia ederken mükellef kayda geçtiğini ancak ilgili dönemde henüz tahakkuk etmediğini ileri sürerse hâkim bizzat kendisi veya bilirkişi atayarak

¹⁴⁷⁴Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 89.

¹⁴⁷⁵Danıştay 3. Dairesinin 21.10.1997 tarih ve 1996/3153 Esas ve 1997/3537 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin 21.11.1990 tarih ve 1990/2057 Esas ve 1990/3199 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁷⁶Candan, 2005, **a.g.k.**, 56.

¹⁴⁷⁷Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 506; Danıştay 7. Dairesinin 26.4.1979 tarih ve 1979/14116 Esas ve 1979/863 Karar sayılı kararı.

defter kayıtlarını ve hasılat oluşturan işlemleri inceleyebilir¹⁴⁷⁸. Ancak eğer davada maddi unsurlar üzerinde mutabakat varsa, bir diğer deyişle söz konusu uyumsuzluk maddi unsurlarla ilgili değil de vergi kanunlarının yorumlanması bakımından ortaya çıkmışsa, bu halde uyumsuzluk kanun hükümleri ve içtihatlar doğrultusunda çözümlenecektir ve ek bir araştırma veya incelemeye gerek yoktur¹⁴⁷⁹.

Re' sen araştırma ilkesi mükellefin savunma hakkını koruyan ve güçlendiren bir ilkedir, çünkü mükellef haklılığını ispatlamak için yeterli savunma imkanına sahip olmasa dahi mahkeme kendiliğinden tüm araştırmaları yapacak ve işlemin hukuka uygunluğu denetlenecektir. Bu noktada mükellefin kendisini savunmak için yeterli bilgisi, tecrübesi veya elinde delili olmasa dahi tüm bunlar hâkim tarafından dikkate alınacak ve hâkim maddi gerçeğin ortaya çıkması için gerekli araştırmayı yapacaktır. Daha önce de belirtildiği üzere vergi yargısında amaç kamu yararı olduğu için vergi idaresinin işlemlerinin hukuka uygunluk denetimi kamu düzenindendir.

Danıştay'a göre, re' sen araştırma ilkesi gereğince, taraflardan biri savunma vermese bile gerekli olan bilgi ve belgelerin idare ve kişilerden istenmeden ve incelenmeden sadece bir tarafın iddiasına dayanarak karar verilemez¹⁴⁸⁰. Benzer şekilde davalı tarafından savunma verilmemiş olması sebebiyle davanın kabul edilmesini de Danıştay usule aykırı bulmuş ve re' sen araştırma ilkesi gereğince mutlaka gerekli araştırma yapıldıktan sonra karar verilmesi gerektiğini belirtmiştir¹⁴⁸¹.

Re 'sen araştırması ilkesinin sonucu olarak davanın tarafların delil sunmak veya delil araştırılmasını isteme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, davaya ilişkin ve kendi çıkarları doğrultusunda olan tüm delilleri mahkemeye ibraz etmelilerdir. Bir diğer deyişle, mahkemenin re' sen araştırma yükümlülüğü tarafların keyfî olarak hareketsiz kalmalarına gerekçe olamayacağı gibi, tarafların mahkemeye yardımcı olma görevi de hâkimin re' sen araştırma konusunda özen yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz¹⁴⁸².

¹⁴⁷⁸Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2008, **a.g.k.**, 1056.

¹⁴⁷⁹Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, 2008, **a.g.k.**, 1056.

¹⁴⁸⁰Danıştay 7. Dairesinin 26.04.1979 tarih ve 1978/1446 Esas ve 1979/863 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁸¹Danıştay 7. Dairesinin 12.12.1984 tarih ve 1983/1467 Esas ve 1984/2544 Karar sayılı kararı.

¹⁴⁸²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 90-91.

3.3.2 Silahların Eşitliği İlkesi

Adil yargılama hakkının amacı yargılamanın hakkaniyete uygun olarak yapılmasıdır. Hakkaniyet ise taraflar arasında bir denge bulunmasını ve bu dengenin yargılama boyunca devam etmesini gerektirir. İşte bu denge, yargılamada hukukunda silahların eşitliği ilkesi olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla, bu ilkenin amacı yargılama esnasında taraflar arasında hakkaniyete uygun bir dengenin sağlanmasıdır¹⁴⁸³. Silahların eşitliği ilkesi aynı zamanda hukuk devleti ve eşitlik ilkelerinin sonucudur ve usuli temel bir hak olarak kabul edilir¹⁴⁸⁴. Bu sebeple söz konusu ilke aslında, yargılamada taraf eşitliğini sağlayan bir üst kavram olduğu¹⁴⁸⁵ gibi yargılama sisteminde ulaşılmaya çalışılan bir hedeftir¹⁴⁸⁶.

Her ne kadar AİHS 6. madde metninde açıkça yer almasa da silahların eşitliği ilkesi AİHM tarafından adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir. Bunun yanı sıra bu ilke yargılamada ceza hukukuna ait gibi görünse de AİHM içtihatlarında tüm yargılama hukuku dalları için kabul edilmiş ve uygulama bu doğrultuda şekillenmiştir¹⁴⁸⁷. AİHM’e göre silahların eşitliği, “davanın bir tarafının diğer taraf karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dahil olmak üzere, davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğudur”¹⁴⁸⁸. Bu tanım aynı zamanda silahların eşitliği ilkesinin savunma hakkıyla olan ilişkisini de ortaya koymaktadır.

AYM de içtihatlarında AİHM yaklaşımını kabul etmiştir. Buna göre¹⁴⁸⁹;

“Adil yargılanma hakkının ulusalüstü düzeyde genel kabul görmüş ölçütleri arasında önemli bir yer tutan “silahların eşitliği” ilkesi, davanın tarafları arasında yargılama sırasında usul hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını

¹⁴⁸³İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 220.; AİHM’nin 17.01.1970 tarihli Delcourt. vs. Belçika kararı; AİHM’nin 2.3.1987 tarihli Monnell ve Morris. vs. Birleşik Krallık kararı.; İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 239.; Zafer, 2013, **a.g.k.**, 521.

¹⁴⁸⁴Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2005, **a.g.k.**, 228.

¹⁴⁸⁵Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 124.

¹⁴⁸⁶İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 220.

¹⁴⁸⁷AİHM’nin 23.06.1993 tarihli Ruiz Mateos vs. İspanya kararı; AİHM’nin 6.2.2001 tarihli Beer vs. Avusturya kararı; İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 220; Yaltı Soydan, 2000c, **a.g.k.**, 144.

¹⁴⁸⁸AİHM’nin 27.10.1993 tarihli Dombo Beheer B.V. vs. Hollanda kararı; İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 239.

¹⁴⁸⁹AYM 2.12.2004 tarih ve 2001/216 Esas ve 2004/120 Karar sayılı kararı.

öngörmekte, diğer bir deyişle davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kılmaktadır.”

Vurgulamak gerekirse silahların eşitliği ilkesine göre, davanın tarafları arasında adil bir denge olabilmesi için taraflar, deliller de dahil olmak üzere iddia ve savunmalarını ortaya koymak için makul imkanlara sahip olmalıdır. Aynı zamanda, bu ilke doğrultusunda mahkeme karşısında tarafların sahip olduğu hak ve yükümlülükler eşit ve dengeli olmalıdır¹⁴⁹⁰. Silahların eşitliği, iddia ve savunma tarafları arasında usule ilişkin olanakların dengede olmasını, dengenin savunma aleyhine bozulmamasını ifade eder. Bu ilkeye göre yetkiler arasında tam bir eşitlik değil fakat karşılıklılık aranır¹⁴⁹¹.

Bu ilke uyarınca taraflar arasındaki olması gereken dengenin, soruşturma aşamasından kararın kesinleşmesine dek kanun yolları da dahil olmak üzere yargılamanın tüm aşamalarında korunması gerekir¹⁴⁹². Silahların eşitliği ilkesi, tarafların yargılamaya eşit şekilde etki edebilmesini öngördüğü için bu yönüyle adil yargılanma bakımından özellikle tahkikat aşamasında çok önemlidir¹⁴⁹³.

Ceza davaları için silahların eşitliği ilkesi AİHS md. 6/1’le birlikte, AİHS md. 6/3’deki bazı güvenceleri de içerir ancak uygulama alanı çok daha geniş ve kapsamlıdır¹⁴⁹⁴. Bununla birlikte ilke, ceza yargılamasında çelişmeli yargılamayı da kapsar. Bu ilke ise hem iddia makamı hem savunma için karşı tarafın öne sürdüğü kanıtlara ilişkin öğelerden bilgi edinmeyi ve bunların tartışılmasını ifade eder¹⁴⁹⁵. Diğer yargılama hukuku alanları için ise AİHM, AİHS md. 6/1 değerlendirmesi yaparken bu iki ilkeyi birbiri tamamlayıcı şekilde kullanılmaktadır¹⁴⁹⁶.

Silahların eşitliği denetlenirken esas olan, denetime konu işlemin yargılamadaki önemidir¹⁴⁹⁷. Bu nedenle nelerin ihlal olduğu ve olmadığını tek tek saymak mümkün değildir.

¹⁴⁹⁰Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 202, 206.; Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2005, **a.g.k.**, 228.; Gölcüklü, 1994, **a.g.k.**, 218.

¹⁴⁹¹Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 201.

¹⁴⁹²Gölcüklü, 1994, **a.g.k.**, 218.; Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 202.

¹⁴⁹³Pekcanitez, Atalay ve Özekes, 2005, **a.g.k.**, 228.

¹⁴⁹⁴Yaltı Soydan, 2000c, **a.g.k.**, 111.; Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 125.

¹⁴⁹⁵Yaltı Soydan, 2000c, **a.g.k.**, 112.

¹⁴⁹⁶İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 249; AİHM’nin 23.06.1993 Tarihli Ruiz Mateos vs. İspanya kararı.

¹⁴⁹⁷İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 239.

AIHM içtihatlarında ilkeyi her somut olaya göre ayrı ayrı değerlendirmiş ve geniş yorumlamıştır.

Silahların eşitliği ilkesi delil sunma imkânı yönünden eşitlik, bilirkişi yönünden eşitlik, tanık dinlenmesinde hak eşitliği, davanın tarafları arasındaki usuli eşitsizlikler, bilgi ve belgelere ulaşmada eşit imkanlar, davanın tarafı haline gelen yasal görevlilerin üstlendiği rol gibi başlıklarda incelenebilir. Vergi yargılama hukukunda deliller, tanık ve bilirkişinin savunma hakkıyla olan ilişkisi sonraki başlıkların konusunu oluşturduğu için burada bunlar dışında kalan diğer haller incelenecektir.

Silahların eşitliği ilkesinin unsurlarından biri delil sunma yönünden eşitliktir. Yargılama sürecinde taraflardan birinin iddiasına karşılık diğer taraf savunmasına esas olacak delilleri sunma imkânı yoksa silahların eşitliği ilkesi ihlal edilebilir¹⁴⁹⁸.

İlkenin bu yönü AIHM ile paralel olarak AYM içtihatlarında yer almıştır. Buna göre¹⁴⁹⁹;

“Silahların eşitliği ilkesi davanın taraflarının usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması, taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelir. Bu usul güvencesi, uyuşmazlığın her iki tarafına da savunmasının temel dayanağı olan delilleri sunma imkânı tanınmasını kapsamaktadır.”

Bunun yanı sıra ilkenin bu unsuru, diğer yüksek mahkeme içtihatlarında da yer almıştır. Yargıtay’a göre¹⁵⁰⁰;

“Kişilerin gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalarda, gerekse cezai alanda kendisine yöneltilen isnat ve suçlamalarla ilgili davalarda, davanın taraflarının her birinin; diğer taraf karşısında kendisini önemli ölçüde dezavantajlı konumda bırakmayacak şartlarda iddia ve savunmalarını mahkemeye sunabilmesi ve bu iddia ve savunma sınırları içinde gerekli olan delilleri gösterebilmesi için makul bir fırsata sahip olması (silahların eşitliği ilkesi) Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının bir gereği olup, taraflardan birine bu fırsatın tanınmaması sözleşmenin 6. maddesinin ihlali sonucunu doğurur. Öte yandan Hukuk Usulü Muhakemeleri Yasasının 75/3. maddesi, hâkimin iki tarafın iddia sınırları içinde gerekli olan delillerini göstermelerini ve vermelerini emredebileceğini öngörmektedir. Olayda, davacı taraf tanık gösterdiği ve gösterdiği tanıklar ilk oturumda mahkemece dinlendiği halde, davalıya delil gösterme fırsatı

¹⁴⁹⁸İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 222; İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 239; AIHM’nin 24.2.1987 tarihli De Haes and Gijssels vs. Belçika vs. Fransa kararı.

¹⁴⁹⁹AYM’nin 20.5.2021 tarih ve 2018/21949 Başvuru numaralı kararı.

¹⁵⁰⁰Yargıtay 2. Hukuk Dairesinin 27.10.2004 tarih ve 2004/11405 Esas ve 2004/12644 Kararı.

tanınmadan ilk oturumda dava sonuçlandırılmıştır. Davaya delillerini gösterme imkânı tanınmadan, gösterdiği takdirde toplanmadan eksik tahkikatla hüküm kurulması doğru görülmemiştir”.

Silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiği hallerden biri de davanın tarafları arasındaki usulü eşitsizliklerdir. İlke, davanın tarafları arasında yargılama sırasında usul hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını öngörmekte, diğer bir deyişle davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kılmaktadır¹⁵⁰¹. Örneğin duruşma esnasında taraflar arasındaki dengenin korunması ve hâkimin taraflara eşit muamele etmesi gerekir¹⁵⁰². Benzer şekilde ceza usulünde silahların eşitliği ilkesi, savunmanın iddia makamı ile eşit şekilde davanın hazırlanma imkânlarını güvence altına alır. Ancak burada kast edilen mutlak eşitlik değildir, mahkeme var olan durumun hakkaniyete uygun yargılama yapılmasına engel olup olmadığını değerlendirecektir¹⁵⁰³.

Silahların eşitliği ilkesi uyarınca taraflar birbirleri karşısında dezavantajlı konuma düşmeden, davayla ilgili belge ve bilgiye ulaşmada eşit imkanlara sahip olmalıdır¹⁵⁰⁴. Bir taraf diğerine karşı bu anlamda üstünlük sağlamamalıdır¹⁵⁰⁵. Taraflardan biri diğerinin görüş ve gerekçelerine tam olarak ulaşamaz ve dolayısıyla etkin savunma yapma imkânı bulamazsa bu ilke ihlal edilebilir. Ancak taraflardan her ikisi de bir belgeye ulaşamıyorsa bu artık silahların eşitliği ilkesinin ihlali olmaz; fakat bu durumda hakkaniyete uygun yargılamanın ihlali olabilir¹⁵⁰⁶. Silahların eşitliği ilkesi özellikle ceza yargılamasında sanığa hukuki bilgi verilmesine ilişkin her türlü kısıtlamayı yasaklar çünkü aksi halde adil yargılanma hakkının ihlali oluşacaktır¹⁵⁰⁷. Vergi yargılama hukukunda da savunma hakkının gerektiği şekilde kullanılabilmesi için mutlaka ithamın ve delillerin bilinmesi gerekir. Bu yüzden bu hak dosyaya erişimi de içerir¹⁵⁰⁸.

¹⁵⁰¹ AYM 2.12.2004 tarih ve 2001/216 Esas ve 2004/120 Karar sayılı kararı.

¹⁵⁰² G. Gümüşkaya (2008). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma, *İÜHF*, 116 (2), s. 43.

¹⁵⁰³ Inceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 235.

¹⁵⁰⁴ Inceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 236.

¹⁵⁰⁵ Inceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 241.

¹⁵⁰⁶ Inceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 237.

¹⁵⁰⁷ Zafer, 2013, **a.g.k.**, 529.

¹⁵⁰⁸ Erem, 1984, **a.g.k.**, 689.

AİHM önünde vergi yargılaması esnasında silahların eşitliği ilkesinin tartışıldığı emsal kararlardan biri Bendenoun vs. Fransa kararıdır¹⁵⁰⁹. Bu kararda silahların eşitliği ilkesi vergisel bir uyumsuzluk bakımından değerlendirilmiştir. Bu kararda özellikle tartışma konusu yapılan husus ise tarafların bilgi ve belgelere ulaşma imkânlarında eşitliğe sahip olup olmamasıdır.

Bendenoun kararına konu olan olayda, Bay Bendenoun Zürih’te ikamet eden ve antika alım satımıyla uğraşan bir Fransız vatandaşıdır. Kendisi 1973 yılında Strasburg’da yine antika alım satımı yapmak üzere bir limitet şirket kurmuş olup kendisi şirketin hem en büyük hissedarı hem de yönetim kurulu başkanı ve genel müdürüdür. 1975 yılında bu şirketle ilgili olarak Fransız vergi idaresi tarafından gümrük, vergi ve cezai alanlarda inceleme ve araştırma başlatılmıştır. Ulusal gümrük araştırma merkezi tarafından isimsiz bir ihbar üzerine başlatılan gümrük incelemesinde Bay Bendenoun ve müşterileri sorgulanmış, şirketteki belgelere ve mallara el konulmuş, şirket personeli ve bir uzmanla görüşüldükten sonra Bendenoun hakkında gümrük rejimine aykırı fiillerinden ötürü tutuklama kararı çıkmıştır. Bay Bendenoun’un kendisine isnat edilen suçu ve yüz bin frank para cezası ödemeyi kabul etmesi üzerine el konulan mallar iade edilerek ceza yargılaması sona ermiştir. Bu sürecin AİHM önünde görülen dava için önemli olan kısmı, Bay Bendenoun’un inceleme süresince gümrük dosyasındaki tüm belge ve tutanaklara ulaşma imkanına sahip olması ve tutanaklardan bir kısmının kopyasını da tedarik edebilmesidir.

Gümrük incelemesi sonunda gümrük idaresi 24 adet inceleme tutanağı ve 352 adet belgeden oluşan inceleme dosyasını vergi idaresine gönderilmiş, bunun üzerine savcılık dosyadan haberdar edilmiş ve Bay Bendenoun aleyhine savcılık tarafından Strasburg Mahkemesinde vergi kaçakçılığı suçu ile dava açılmıştır. Dava sonucunda Bay Bendenoun aleyhine 15 ay hapis cezasına hükmedilmiş ancak ceza ertelenerek eğer ek tarhiyat konusu vergi ve cezaları 1 yıl içinde ödemezse hapisle cezalandırılacağı karara bağlanmıştır. Bay Bendenoun’un bu kararı temyizi üzerine dava temyiz mahkemesinde görüşülmüş ve temyiz kararının reddi ile 1982’de karar kesinleşmiştir. Bunların yanı sıra 1976 yılında Fransız vergi idaresi Bay Bendenoun’un şirketi üzerinde inceleme yapmış ve hesaplara kaydedilmeyen

¹⁵⁰⁹AİHM’nin 24.2.1994 tarihli Bendenoun vs. Fransa kararı.

işlemler tespit edilmiştir. Bunun üzerine Bay Bendenoun’a şirket yönetim kurulu başkanı olduğu için ikmalen kurumlar vergisi ve KDV, ayrıca kişisel gelir vergisi tarhiyatı yapılmış ve bunlara bağlı vergi cezaları tebliğ edilmiştir. Bay Bendenoun vergi dairesinin tüm bu işlemlerine itiraz etmiş, itirazlarının idarece reddi üzerine ise Strasbourg İdare Mahkemesinde iptali dava açmıştır. Davaların mahkeme tarafından da reddedilmesi üzerine davayı temyize taşımış, temyizde kesinleşmesi üzerine ise AİHM’ye başvurmuştur. Bay Bendenoun AİHM önünde talep ettiği halde inceleme süreçlerine ilişkin belgelerin tamamının kendisine verilmediğini, bu nedenle silahların eşitliği ilkesinin ve savunma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür. Bay Bendenoun’un Strasbourg idare mahkemesinde açtığı dava gümrükteki inceleme sonucu yapılan işlemlerle ilgilidir ve Bendenoun, gümrük inceleme dosyasının tamamının mahkemeye ve kendisine gönderilmesini talep etmiş, bunun üzerine mahkeme gümrük idaresinden savcılığa gönderilen dosyayı istemiş ama savcılık “vergi kaçakçılığına bağlı cezai soruşturma başlatıldığı için gönderemeyeceğini ama hazinenin bu ceza davasında katılan taraf olduğunu ve dava dosyasına ulaşabildiğini, isterse bir kopyasını temin edebileceğini” söylemiştir. Mahkeme bu talebini tekrarlarsa da dosyayı elde edememiştir. Buna karşılık Bay Bendenoun hem inceleme hem de dava sürecinde pek çok belgeye ulaşma imkânı bulmuş, idare cevap dilekçelerine bazı tutanakları eklemiştir. Bu yüzden AİHM davayı incelerken başvurucunun gerekli pek çok belge ve bilgiye ulaşabildiğini ve istediği belgeleri elde edememesinin yargılamaya olan olumsuz etkisinin açık bir argümanla desteklenmemesi sebebiyle savunma haklarının ve silahların eşitliğinin ihlal edilmediğine karar vermiştir. AİHM der ki, “mahkemenin görevi silahların eşitliği ilkesinin veya daha genel olarak savunma haklarının, Bendenoun’un yargılanma süreci bakımından ihlal edilip edilmediğini tespitle sınırlıdır”¹⁵¹⁰. Bendenoun kararında AİHM’ye göre dosyanın tamamının verilmesi zorunlu değildir ancak tarafla ilgili talep edilen delillerin, en azından özetinin verilmesi gerekir¹⁵¹¹.

Bendenoun davasında başvurucunun talep ettiği halde kendisine verilmeyen belgeler, vergi dairesinin dayandığı belgeler olmadığı için AİHM, ihlal olmadığına kararı vermiştir¹⁵¹².

¹⁵¹⁰Inceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 239.; Yaltı Soydan, 2000c, **a.g.k.**, 114.

¹⁵¹¹Inceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 240.

¹⁵¹²Yaltı Soydan, 2000c, **a.g.k.**, 114.

Bendenoun kararında davacı idareden bazı belgeleri talep etmiş ancak kendisine verilmemiştir. Buna rağmen, AİHM'ye göre eğer talep edilen belgeler diğer tarafın kendi iddiasına dayanak oluşturan belgeler değilse ve talep eden tarafa içerik hakkında bilgi verildiyse ve neden bu belgeleri istediğini gerekçelendiremiyorsa ihlal sayılmaz. Aynı şekilde eğer talep edilen belgeler karşı tarafın dayandığı deliller değilse ve içeriği ile ilgili asgari bilgiye sahipse ve bu belgeleri talep etmesinin haklı, yeterli gerekçesini sunamıyorsa bu halde yine silahların eşitliği ihlali kabul edilmez¹⁵¹³.

AİHM silahların eşitliği ilkesini değerlendirirken yargılama sürecini bütün olarak ele almaktadır. Örneğin ilk derecede ibraz edilmeyen belgeler kanun yolu aşamasında temin edilebilirse silahların eşitliği ihlali sayılmaz¹⁵¹⁴.

Silahların eşitliği ilkesinin bilgi ve belgelere ulaşmada eşitlik yönü Türk hukukunda AYM içtihatlarına da konu olmuş ve tartışılmıştır. Buna göre¹⁵¹⁵;

“Kamu güvenliği veya başkalarının haklarının korunması gibi haklı nedenlerin bulunması hâlinde hükme esas alınan kanıt ve belgelerin başvurucuya verilmemesi veya gösterilmemesi makul görülebilir. Ancak bu hâlde dahi hükme esas alınan belge kendisine verilmeyen başvurunun savunma hakkında meydana gelen bu kısıtlamayı telafi edecek karşıt-dengeleyici imkânların başvurucuya sağlanması gerekir. Bu bağlamda başvurunun belge içeriğinden haberdar edilmesinin, buna karşı savunma ve itirazlarını mahkemeye sunabilme fırsatına sahip olmasının dengeleyici bir imkân olduğu söylenebilir. Yine söz konusu belgenin başvuru tarafından bilinmesinin sakıncalı olduğu düşünülen kısımları karartılarak başvurucuya verilmesi ya da başvurunun söz konusu belgeyi mahkeme kaleminde inceleme fırsatı bulması da dengeleyici birer imkân olarak görülebilir. Başvuru her ne kadar idarenin savunma dilekçesi ile kendisi hakkında elde edilen istihbari bilgilerden kaynaklı olarak atamasının yapılmadığını öğrenmiş ise de savunma dilekçesinin ekleri başvurucuya tebliğ edilmediğinden hakkında elde edildiği iddia edilen bilgilerin hangi delillere dayandığı, bu iddianın nasıl ve neden doğduğu konusunda bilgi ve belgelere sahip olmayan başvurunun bunlara karşı etkin olarak yorumda ve itirazda bulunma için yeterli imkâna sahip olduğu söylenemez. İlk derece mahkemesi kararında da istihbari bilginin dayanağı bilgilere, olgu ve olaylara yer verilmediği için -karar öncesi- yargılama sırasında oluşan eksikliğin sonraki aşamada da giderilmediği, dolayısıyla bir bütün olarak bu bilgilere yönelik yorumda ve itirazda bulunabilmesi için pratik ve etkin imkânların sağlanmadığı görülmüştür”.

¹⁵¹³İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 240.; Benzer bir diğer için bkz: AİHM'nin 26.9.1996 tarihli Mialhe vs. Fransa kararı.

¹⁵¹⁴AİHM'nin 24.7.1993 tarihli Schuler- Zraggen vs. İsviçre kararı.

¹⁵¹⁵AYM 20.5.2021 tarih ve 2018/21949 Başvuru numaralı kararı.

Bilgi ve belgelere ulaşmada eşitliğin ihlali, mükellefin savunma hakkı bakımından uygulamada vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesi noktasında sıklıkla karşılaşılmaktadır. VUK 35. madde ve VUK 366. maddede ihbarname ekine takdir kararı, inceleme raporu, cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanağın eklenmesi zorunluluğu öngörülmüştür. Böylece mükellefler haklarında yapılan idari işlemin gerekçesi hakkında bilgi sahibi olma ve bunun sonucunda savunma haklarını kullanabilmeleri güvence altına alınmıştır. Bununla birlikte mevzuatta inceleme raporu eklerinin mükellefe tebliğ edilmesi gerekliliğine dair açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, mükellefin savunma hakkını gereği gibi kullanabilmesi, hakkında yapılan işlemler hakkında detaylı bilgi sahibi olmasına ve bunlara karşı görüş açıklama imkanına sahip olmasına bağlıdır. Mükellef, hakkında yapılan vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemine dayanak teşkil eden olay ve belgelerden gereği gibi ve zamanında bilgi sahibi olmaz ve bunlara ulaşamazsa savunma hakkı da kısıtlanmış olacaktır. Bu nedenle, silahların eşitliği ilkesi gereği vergi inceleme raporuyla birlikte buna dayanak oluşturan eklerin de mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Uygulamada bunun telafisi için mahkemelerin dava açıldıktan sonra ara karar ile bu ekleri idareden talep ettikleri ve sonrasında davacıya tebliğ ederek belli bir süre içinde değerlendirme olanağı tanıdığı görülmektedir. Ancak bu, hem idari aşamada silahların eşitliği ilkesinin ihlalini oluşturur çünkü dava yoluna gitmeyen mükellefler bu bilgilere ulaşamayacaktır hem de bu uygulama davada savunma aşamasında sınırlı olarak ve hâkimin takdirince tanınan bir imkandır¹⁵¹⁶. Vergi incelemesinde dayanak alınan vergi tekniği raporları mükellefe vergi inceleme raporuyla birlikte tebliğ edilmediği takdirde mükellef kendisine isnat edilen hususlar hakkında yeterince bilgi edinememekte ve gerek hukuki gerek maddi gerekçelere ulaşamamaktadır. Diğer yandan vergi mahkemesi VTR'yi idareden talep ettiği halde rapor mahkemeye de ibraz edilmezse bu halde mahkemenin, “sahtelik iddiası ispatlanamadığı için davanın kabulüne” karar vermesi gerekir¹⁵¹⁷. Uygulamada rastlanan bir diğer durum ise dava esnasında dilekçe süreleri geçtikten sonra eğer VTR mahkemeye hala ibraz edilmemiş olursa mahkemenin VTR'yi idareden talep ederek incelemesi ancak davacı mükellefe tebliğ

¹⁵¹⁶Pınar, 2016, **a.g.k.**, 29.

¹⁵¹⁷Baykara, 2014, **a.g.k.**, 66.

etmeden karar vermesi durumudur¹⁵¹⁸. Vergi incelemesi sonucunda yapılan işlemlerle birlikte, vergi inceleme ve vergi tekniği raporları mükellefe tebliğ edilmezse bu durum bilgi ve belgelere ulaşmada eşitsizlik yaratacağı için silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturur çünkü bu durumda davalı idare ile davacı mükellef iddia ve savunmalarını hazırlamak ve sunmak konusunda eşit ve dengeli imkanlara sahip olmayacak; bilgi sahibi olmadığı rapor hakkında davacı görüş ileri süremeyecek ve bu sebeple mükellefin savunma hakkı ihlal edilmiş olacaktır¹⁵¹⁹. Hâkimin re' sen araştırma yetkisi kapsamında VTR'yi kendisinin incelemesi bu durumu değiştirmez.

Uygulamada karşılaşılan başka bir durum ise hakkında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme iddiası olan bir mükellefin vergi tekniği raporuna dayanılarak, başka bir mükellef hakkında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme iddiasıyla ek tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesi, ancak bu ihbarnamelere ek olarak başka mükellefe ait olan dayanak vergi tekniği raporunun kendisine tebliğ edilmemesidir. Vergi idaresi VUK 5. maddedeki vergi mahremiyetini ileri sürerek bu raporların tebliğinden imtina etmektedir. Ancak bu durum hem silahların eşitliği hem de çelişmeli yargılama ilkesine aykırılık oluşturur ve mükellefin savunma hakkını ihlal eder¹⁵²⁰. VDDK da içtihadında benzer gerekçelerle bu raporların tebliğ edilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Buna göre¹⁵²¹;

“Bu durumda, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 Sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir”.

Öğretide bir görüş buna ilişkin olarak diğer mükellef hakkındaki vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesinin vergi mahremiyetini ihlal edeceği ama tebliğ edilmemesi halinde de ilgili mükellefin savunma hakkının ihlal edileceği dolayısıyla bu ikisi arasında bir

¹⁵¹⁸Baykara, 2014, **a.g.k.**, 66.

¹⁵¹⁹Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 205.

¹⁵²⁰Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 204.

¹⁵²¹Danıştay VDDK'nin 18.6.2014 tarih ve 2014/304 Esas ve 2014/563 Karar sayılı kararı.

dengeinin kurulması gerektiğini savunmuş ve mahkemece verilecek bir ara kararla vergi tekniği raporunun idareden temin edilerek davacıya incelemesi için uygun bir süre verilmesi ancak bu raporun bir nüshasının alınmasına müsaade edilmemesini uygun bir çözüm olarak önemıştır¹⁵²². Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Her şeyden önce, vergi tekniği raporu hangi aşamada olursa olsun tebliğ edildiği takdirde içeriğinden haberdar olunacak ve dolayısıyla vergi mahremiyetini ihlal iddiası her şekilde gerçekleşecektir. Bu nedenle idari aşamada tebliğ edilmeyen raporun dava aşamasında temin edilmesi bu anlamda bir farklılık yaratmayacaktır. İkinci olarak burada silahların eşitliği ilkesi uyarınca savunma hakkı ve özel hayatın gizliliği arasında bir haklar çatışmasından bahsetmek gerekir. Haklar çatışması çözümlenirken ise hakların derecelerine bakmak gerekir. Savunma hakkı çekirdek haklardan biri olup, aynı zamanda bir HGI'dir. Bir diğer deyişle hem uluslararası anlamda bu niteliği kabul edilmiştir hem de olağanüstü dönemde dahi sınırlandırılması mümkün değildir. Bu nedenle özel hayatın gizliliği hakkının özel bir görünümü olan vergi mahremiyetini ihlal yasağı ile savunma hakkı karşı karşıya geldiğinde savunma hakkı öncelikle korunması gerektir. Yine de böyle bir durumda eğer diğer hakkı ortadan kaldırmayacak bir çözüm varsa bunun için uğraşmak yerinde olur. Somut olayda ise hakkında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme iddiasıyla vergi tekniği raporu düzenlenen mükellefe ait raporun, büyük ölçüde sadeleştirilerek ve ilgili kısımlar alıntılanarak yalnızca davacı mükellefi etkileyen kısmının tebliğ edilmesi bunu mümkün kılabilir.

Silahların eşitliği ilkesinin bir başka yönü ise hukuken tarafsız ve objektif olduğu öngörülen ama dava sırasında görüş bildiren ve bu görüşün yürütülme imkânı olmayan yasal görevlilerin davadaki rolüdür. AİHM'e göre kararı etkilemek için mahkemeye sunulan her görüş taraflara tebliğ edilmelidir; aksi halde öncelikle çelişmeli yargılama ilkesi ve buna bağlı olarak silahların eşitliği ilkesi ihlal edilir¹⁵²³.

Buna ilişkin olarak AİHM'in Borger vs. Belçika kararında¹⁵²⁴ Yargıtay savcısının konumu ve görüşünün adil yargılamaya olan etkisi tartışılmıştır. Karara göre, Yargıtay savcısının tarafsızlığı ve objektifliği sorgulanamaz. Ancak Yargıtay savcısının görüşü,

¹⁵²²Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 204.

¹⁵²³İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 239.

¹⁵²⁴AİHM'nin 30.11.1991 tarihli Borger vs. Belçika kararı.

davanın tarafları bakımından nötr olarak değerlendirilemez çünkü savcı bir sanığın temyiz sonucunun kabulü veya reddi yönünde tavsiye vererek, lehe veya aleyhe görüş bildirir ve bu sayede karara doğrudan etki eder. Bu olayda da savcı, davada aleyhe görüş bildirmiş ve başvuru bundan haberdar olmadığı için cevap verememiştir. Ayrıca tavsiye niteliğinde olmak üzere müzakerelere de katılması taraflar arasında eşitsizliği artıran bir durumdur. Bu sebeplerle davada AİHM savunma hakkı ve silahların eşitliği ilkesine uyulmadığından ihlal kararı vermiştir.

Bunun yanı sıra AİHM'e göre eğer görüş bildiren yetkili iddia makamıysa onun görüşünün karşı tarafa bildirilmemesi silahların eşitliği ilkesinin ihlalini oluşturabilir. Bulut vs. Avusturya kararında¹⁵²⁵ “mahkemeye sunulan bir şeyin tepki vermeye değer olup olmadığını değerlendirmenin savunmanın işi olduğu ve bu nedenle savunmanın haberi olmadan mahkemeye sunuş yapmanın hakkaniyete uygun olmadığı” ifade edilmiştir.

Kress vs. Fransa kararında¹⁵²⁶ ise benzer bir durum idari yargıda, hükümet komiserinin Danıştay'daki duruşmada görüşünü beyan etmesine ilişkin olarak tartışılmıştır. Bu karara konu olayda, Danıştay'daki duruşma esnasında taraflardan sonra hükümet komiseri görüşünü beyan etmiş, bunun ardından hüküm verilmiştir. AİHM'e göre hükümet komiserinin bağımsızlığı tartışma dışıdır ancak burada tartışılması gereken iki husus vardır. İlk olarak, bu görüş önceden taraflara tebliğ edilmediği için tarafların buna cevap hakkı bulunmamaktadır. İkinci olarak ise hükümet komiserinin oy verme hakkı olmasa da mahkeme müzakerelerine katılabiliyor olmasıdır. Bu iki husus nedeniyle AİHM burada silahların eşitliği ve dolayısıyla savunma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Yüksek mahkeme savcısının görüşünün silahların eşitliği ilkesinin ihlali bakımından değerlendirildiği vergisel uyumsuzluk ise J.J. vs. Hollanda kararıdır¹⁵²⁷. J.J. vs. Hollanda davasında başvuru serbest çalışan bir vergi danışmanıdır ve 1989 yılında kendisine 1984 yılı gelirleri için ‘doğrudan vergiler müfettişliği (inspector of direct taxes)’ tarafından ikmalen gelir vergisi tarhiyatı yapılmış ve tarhiyat miktarı kadar vergi cezası kesilmiştir. Bunun üzerine başvuru Leeuwarden Vergi Mahkemesinde dava açmış, kendisinden dava

¹⁵²⁵AİHM'nin 22.2.1996 tarihli Bulut vs. Avusturya kararı; İncoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 245.

¹⁵²⁶AİHM'nin 7.6.2011 tarihli Kross vs. Fransa kararı.

¹⁵²⁷AİHM'nin 27.3.1998 tarihli J.J. vs. Hollanda kararı.

harcı olan 75 Hollanda gilderi meblağı ödemesi talep edilmiştir. Daha sonra mahkeme harcın ödenmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Aynı gün davacı bu karara itiraz etmiş, dava harcının ödenmesi için bankaya talimat verdiğini ancak bankanın bunu yerine getirmediğini, bankanın hatasından dolayı kendisinin sorumlu tutulamayacağını ileri sürmüştür. Mahkeme bu itirazı dava harcının yatırılıp yatırılmamasının davacının kendi sorumluluğunda olduğunu ve bankaya talimat veriyse bunu takip etmesi gerektiğini ileri sürerek reddetmiştir. Başvurucu bunun üzerine davasını Hollanda Yüksek Mahkemesine (Hoge Raad/ Supreme Court of the Netherlands) taşımış ve alt vergi mahkemesinin bankanın hatasından dolayı kendisini sorumlu tutarak hukuka aykırı karar verdiğini, buna ilaveten vergi cezaları ‘cezai nitelikte’ (criminal charge) olduğu için kendisinden dava harcı alınmasının doğru olmadığını ileri sürmüştür. Ancak yüksek mahkeme davayı reddetmiş ve cezayı onanmış, bunun üzerine davacı kararı AİHM’ye taşımıştır. AİHM önünde başvuru dava harcıyla birlikte yüksek mahkemede savcı tarafından verilen danışma görüşünün bir kopyasının kendisine gönderilmediğini, karar çıkmadan önce bu görüşe ulaşma ve cevap verme imkânı olmadığı gerekçesiyle silahların eşitliği ilkesinin de ihlal edildiğini ileri sürmüştür. AİHM, bu noktada başvuru hakkı bulmuş ve Hollanda Yüksek Mahkemesinin yargılama usulünde savcının görüşünün çok önemli ve etkili olduğunu ve bu nedenle bu görüşten haberdar olamayıp görüşe bir cevap verilememesinin silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerini ihlal ettiğine karar vermiştir.

İdari yargıda Danıştay savcısının görüşünün taraflara tebliğ edilmemesi meselesi AİHM önünde Türk hukuku bakımından Meral vs. Türkiye davasında¹⁵²⁸ da tartışılmış ve temyiz talebinde bulunan tarafa cevap ve savunma hakkını kullanabilmesi için Danıştay savcısının yazılı düşüncesinin tebliğ edilmeden temyiz davasının sonuçlandırılması adil yargılama hakkını ihlali olarak görülmüştür¹⁵²⁹. Meral vs. Türkiye davası 2007’de karara bağlanmış ve Türkiye mahkûm olmuştur. Bu karardan sonra 2012 yılında İYUK 16/6’da yapılan değişiklikle “Danıştay’da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcının esas hakkındaki yazılı düşüncesi taraflara tebliğ edilir. Taraflar, tebliğden itibaren on gün içinde görüşlerini yazılı olarak bildirebilirler” hükmü getirilmiştir. Bu hükümdeki değişiklik

¹⁵²⁸AİHM’nin 27.10.2007 tarihli Meral vs. Türkiye kararı.

¹⁵²⁹Aydemir, 2016, **a.g.k.**, 190.

her ne kadar silahların eşitliği ilkesi anlamında olumlu olsa da sınırlı kalmıştır çünkü bu hükme göre Danıştay savcısının görüşü yalnızca Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda taraflara tebliğ edilecektir. Bu durumda, vergi yargılamasında mükelleflerin açtığı davalarda temyiz aşamasında savcı görüşü kendilerine tebliğ edilmeyecek ve silahların eşitliği ve ilkesi mükellefin savunma hakkı ihlal edilmiş olacaktır. Ancak eğer Danıştay'daki dava duruşmalı olarak yapılırsa durum böyle olmayabilir çünkü “Danıştayda görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir” (İYUK md. 18/4). Bu halde taraflar her ne kadar savcı görüşünü önceden bilmedikleri için savunma hazırlığı yapamamaları da hem görüşü öğrenmiş olacak hem de cevap verme imkânı bulacaklardır. Dolayısıyla burada silahların eşitliği ilkesinin ihlali olacağını ileri sürmek güçtür. Belirtmek gerekir ki ceza muhakemesinde savcı, aktif ve etkin bir konuma sahipken idari yargıda Danıştay savcısının konumu hukuki değerlendirme yapılırken daire ve kurullara yardımcı olmaktır. Bunun yanı sıra duruşma esnasında savcının hukuki değerlendirmesinden faydalanılmak istenmiştir¹⁵³⁰.

Son olarak ifade etmek gerekir ki AİHM'ye göre çoğu zaman silahların eşitliği ilkesi çelişmeli yargılama ilkesini de içerir. Çelişmeli yargılama ceza yargılamasının bir özelliği olmakla birlikte adil yargılanma hakkının kapsamındadır¹⁵³¹. Çelişmeli yargılama ilkesi silahların eşitliği ile yakından ilgili olduğu için AİHM silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerini birlikte inceleyip birbirinin yerine gelecek şekilde kullanılmaktadır¹⁵³². Ancak bir yandan çelişmeli yargılama ilkesinin ihlali taraflar arasındaki dengeyi bozabilecekken¹⁵³³ diğer yandan mutlaka silahların eşitliği ilkesini ihlal etmeyebilir çünkü örneğin bir davada her iki tarafın da ulaşamadığı bir belge varsa silahların eşitliği ilkesi ihlal edilmezken çelişmeli yargılama ilkesi ihlal edilmiş olur¹⁵³⁴.

¹⁵³⁰Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 30.

¹⁵³¹Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 125.

¹⁵³²İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 245.; İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 242.

¹⁵³³İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 249.

¹⁵³⁴İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 249.

3.3.3 Çelişmeli Yargılama ilkesi

AIHM'e göre çelişmeli yargılama ilkesi (Adversarial proceedings/ Principe du contradictoire), yargılama sürecinde hâkimin kararını etkilemek amacıyla ileri sürülen delil, mütalaa ve görüşlerin tamamı hakkında bilgi sahibi olma ve bunlara ilişkin yorum yapma, görüş bildirme imkanının taraflara tanınmasını ifade eder¹⁵³⁵.

Bu ilke uyarınca tarafların dosya içeriği hakkında bilgi alma ve onunla ilgili yorum yapma imkânı güvenceye alınmalıdır¹⁵³⁶. AIHM'ye göre bir tarafın mahkemenin görüşünü etkilemek için sunduğu görüş ve delillerin davayı etkilemede önemli olup olmadığı karşı tarafça takdir edilecektir, o yüzden her iki taraf da davanın tamamı hakkında bilgilendirilmeli ve her iki tarafa da yorum yapma imkânı tanınmalıdır¹⁵³⁷. Mahkemeye ibraz edilen bir belgenin veya ileri sürülen iddianın tepki vermeye değer olup olmadığına karar vermek savunmanın işidir; savunmanın haberi olmaksızın mahkemeye bir şey ibraz etmek hakkaniyete aykırı olur¹⁵³⁸.

Çelişmeli yargılama ilkesinin diğer bir yönü ise AIHS md. 6/3/d'de düzenlenen tanıkların çapraz sorgulanma hakkıdır¹⁵³⁹. Ceza yargılaması söz konusu olduğunda ilke, AIHS md. 6/3/d ile birlikte değerlendirilmektedir. Bu ilke sadece ilk derece mahkemesi önündeki yargılamada değil, kanun yolları aşaması dahil olmak üzere tüm yargılama sürecinde geçerlidir¹⁵⁴⁰. Hatta AIHM çelişmeli yargılamayı AYM önünde sonucu doğrudan etkileyen somut norm denetimi için de kabul etmiştir¹⁵⁴¹. Dolayısıyla yargılamanın her aşamasında bu ilkenin düzenlediği güvenceler sağlanmalıdır.

Bu ilke AYM kararlarında AIHM içtihatları referans alınarak uygulanmıştır. Buna göre¹⁵⁴²;

¹⁵³⁵ AIHM'nin 23.06.1993 tarihli Ruiz Mateos vs. İspanya kararı.; İncoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 250.

¹⁵³⁶ İncoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 252.

¹⁵³⁷ İncoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 102; AIHM'nin 22.02.1996 tarihli Bulut vs. Avusturya kararı; AIHM'nin 31.5.2001 tarihli K.S. vs. Finland kararı.

¹⁵³⁸ İncoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 256.; AIHM'nin 23.06.1993 tarihli Bulut vs. Avusturya kararı.

¹⁵³⁹ İncoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 243.

¹⁵⁴⁰ İncoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 102; AIHM'nin 9.11.2000 tarihli Göç vs. Türkiye.

¹⁵⁴¹ AIHM'nin 23.06.1993 tarihli Ruiz Mateos vs. İspanya kararı.

¹⁵⁴² AYM 20.5.2021 tarihli ve 2018/21949 Başvuru numaralı kararı.

“Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca herkes *iddia, savunma ve adil yargılanma* hakkına sahiptir. Anayasa'nın anılan maddesinde adil yargılanma hakkından ayrı olarak *iddia ve savunma* hakkına birlikte yer verilmesi, taraflara iddia ve savunmalarını mahkeme önünde dile getirme fırsatı tanınması gerektiği anlamını da içermektedir. Silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılama ilkesi, kural olarak bir hukuk ya da ceza davasında tüm taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkânı vermektedir. Bu çerçevede başvuranların bilirkişi raporunun sonucuna itiraz edememesi ya da delillerle ilgili görüş bildirmelerine fırsat verilmemesi çelişmeli yargılama ilkesinin ihlali olarak değerlendirilebilmektedir. Başvuruya konu uyuşmazlıkta maddi vakıaları açıklanmayan, başvurusunun dayanağını ve sebebini bilemediği isnatlara karşı etkili bir şekilde itiraz etme, karşı delillerini bildirme ve olaylar hakkında değerlendirme yapma imkânından yeterince yararlanamadığı anlaşılmaktadır. Başka bir ifade ile Mahkemece sadece idarenin beyanları ve gösterdiği istihbari nitelikteki bilgi notu dikkate alınarak hüküm kurulmuş; bu belgelerin gerçekliğine ve güvenilirliğine ilişkin olguların varlığı ortaya konmamış ve bu nedenle başvurucuya aleyhindeki delillerin aksini ispata imkân tanıyan usul güvenceleri sağlanmayarak başvuru, davalı idareye nazaran zayıf bir konuma düşürülmüştür. Bu durum yargılamayı bir bütün hâlinde adil olmaktan çıkarmıştır”.

Çelişmeli yargılama ilkesi vergi hukukunda savunma hakkına ilişkin olarak AİHM önünde J.J. vs. Hollanda davasında¹⁵⁴³ tartışılmıştır. Bu davada mükellefe ek tarhiyat yapılmış ve ceza kesilmiş olup buna karşı dava açılmış ama dava temyiz aşamasındayken yüksek mahkeme savcılığının görüşü karar öncesinde davacıya tebliğ edilmemiş ayrıca davasının temyiz talebi reddedilmiştir. AİHM'e göre savcı görüşü yüksek mahkemenin kararında etkili bir unsurdur ve başvurusunun savcı görüşüne cevap verme imkanı olmaması çelişmeli yargılama hakkını ihlal eder. Bu ilkeye göre bir dava ister ceza davası olsun ister hukuk davası, taraflar ileri sürülen iddia ve ispat araçlarından haberdar olma ve bunlara ilişkin görüş bildirme hakkına sahiptir. Bu yüzden olayda AİHS md. 6/1'i ihlal kararı çıkmıştır¹⁵⁴⁴.

3.3.4 İddia ve Savunmanın Genişletilmesi Yasağı

Genel olarak, tarafların dilekçelerinde ileri sürmüş oldukları iddia ve delillerle bağlı olmaları şeklinde ifade edilebilecek olan iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı esas olarak medeni usulde hakim ve aynı zamanda idari yargılama usulünde uygulanan bir ilkedir.

¹⁵⁴³ AİHM'nin 27.3.1998 tarihli J.J. vs. Hollanda kararı.

¹⁵⁴⁴ AİHM'nin 27.3.1998 tarihli J.J. vs. Hollanda kararı.; Yaltı, 2006, **a.g.k.**, 128.

İlkenin idari yargılama ve medeni usul hukukunda düzenlenmesi farklılıklar gösterirken, buna karşın niteliği gereği ceza muhakemesinde uygulanmaz.

İddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı medeni usul hukukuna egemen olan ilkelerden biridir¹⁵⁴⁵. Medeni usulde taraflar iddia ve savunma sebeplerinin hepsini birlikte bildirmeye mecbur tutulmuş ve istisnalar dışında aksi kabul edilmemiştir. Buna iddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağı denir¹⁵⁴⁶. İddia ve savunma sebeplerinin birlikte beyan edilmesi yargılamanın kısa sürede sonuçlandırılmasını sağlayan araçlardan biridir¹⁵⁴⁷.

Bu yasak, HMK'nin 'İddia ve savunmanın genişletilmesi veya değiştirilmesi' başlıklı 141. maddesinde "(1) Taraflar, cevaba cevap ve ikinci cevap dilekçeleri ile serbestçe iddia veya savunmalarını genişletebilir yahut değiştirebilirler. Dilekçelerin karşılıklı verilmesinden sonra iddia veya savunma genişletilemez yahut değiştirilemez. (2) İddia ve savunmanın genişletilip değiştirilmesi konusunda ıslah ve karşı tarafın açık muvafakati hükümleri saklıdır." hükmü ile düzenlenmiştir.

Bu hüküm gereğince davacı, dava dilekçesini sunduktan sonra kendisine verilen cevap dilekçesine karşılık, dava dilekçesinde sunmamış olduğu diğer olayları ve delilleri cevaba cevap dilekçesinde sunabilir ve talep sonucunu değiştirebilir. Ancak daha sonra HMK md. 141'de belirtilen istisnalar dışında davayı genişletip değiştirecek bir eylemde bulunamaz¹⁵⁴⁸. Diğer bir deyişle dilekçe mahkemeye sunulduktan sonra, dilekçe sahibi (davacı/davalı) dilekçesiyle bağlıdır ve dilekçenin esas içeriği kural olarak değiştirilemez ve düzeltilemez¹⁵⁴⁹. Aynı durum davalı bakımından savunma dilekçeleri için de geçerlidir. Davalı son olarak ikinci cevap dilekçesi ile birlikte tüm itiraz ve delillerini mahkemeye sunmak zorundadır. Bu ilke davacı bakımından iddianın genişletilmesi ve değiştirilmesi

¹⁵⁴⁵E. Yılmaz (1983). İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı. *ABD*, 3-4, s.12.

¹⁵⁴⁶Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 274.

¹⁵⁴⁷Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 274.

¹⁵⁴⁸H. Pekcanitez, O. Atalay ve M. Özkes (2021). *Medeni Usul Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 271.

¹⁵⁴⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 274.; Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 12.

yasağı, davalı bakımından ise savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağı olarak adlandırılır¹⁵⁵⁰.

Bu ilkeye göre dilekçe mahkemeye sunulduktan sonra dilekçe içeriğinin değiştirilmesi kural olarak mümkün olmadığı gibi¹⁵⁵¹ yasak aynı zamanda talep sonucunun değiştirilmemesi, tarafta değişiklik yapılamaması ve dava sebebinin genişletilememesi kararlarını içerir¹⁵⁵². İddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirmesi yasağı dolayısıyla davacı davanın başında iddia ve taleplerini doğru belirlemeli ve delillerini de buna göre hazırlamalıdır. Aksi halde hak kaybına uğraması söz konusu olabilir¹⁵⁵³.

Medeni usul hukukunda dilekçelerin teatisi aşamasında iddia ve savunmanın genişletilmesi mümkün olup, yasak bu aşamada geçerli değildir. Ancak dilekçelerin teatisi tamamlandıktan sonra ön inceleme ve tahkikat aşamalarında taraflar kural olarak iddia ve savunmalarını genişletip değiştiremezler¹⁵⁵⁴. Dolayısıyla medeni usul hukukunda bu yasak, dilekçelerin teatisi aşaması tamamlandıktan sonra başlar¹⁵⁵⁵.

Bununla birlikte re' sen araştırma ilkesinin uygulandığı davalarda bu yasak uygulanmaz. Hâkim re' sen araştırmak zorunda olduğu konuları davaya dahil etmek zorunda olup, taraflar ileri sürmese dahi bunları araştırıp değerlendireceğine göre, bu olayların sonradan taraflarca ileri sürülmesi de yasak kapsamında sayılmaz¹⁵⁵⁶. Aynı şekilde davacının cevaba cevap dilekçesini vermesinden sonra ortaya çıkan olayların ileri sürülmesi yasak kapsamında değerlendirilmez¹⁵⁵⁷. Davada yargıcın talep dışında bir şeye hükmetme ihtimali varsa benzer şekilde istemin değiştirilmesi bu yasak kapsamında yer almaz. Ayrıca, bu ilke açısından, davacı ve davalılar iddia ve savunmalarının dayandığı “vakıalar zincirini” destekleyen ek vakıalar ileri sürebilirler fakat ileri sürülen olaylar yeni bir “olaylar zinciri” oluşturuyorsa yeni olaylar bu yasak kapsamında yer alır¹⁵⁵⁸.

¹⁵⁵⁰Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 12.

¹⁵⁵¹Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 12.

¹⁵⁵²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 275.; Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 12.

¹⁵⁵³Pekcanitez, Atalay, ve Özekes, 2021, **a.g.k.**, 271.

¹⁵⁵⁴Pekcanitez, Atalay, ve Özekes, 2021, **a.g.k.**, 277.

¹⁵⁵⁵Pekcanitez, Atalay, ve Özekes, 2021, **a.g.k.**, 272.

¹⁵⁵⁶Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 12.

¹⁵⁵⁷Pekcanitez, Atalay, ve Özekes, 2021, **a.g.k.**, 271.

¹⁵⁵⁸Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 12.; Kaya ve Akcan, 2009, **a.g.k.**, 127.

İddia ve savunmanın genişletilmesi yasağına ilişkin idari yargılama usulünde açıkça bir hüküm bulunmamakla birlikte gerek öğretide gerek içtihatlar¹⁵⁵⁹ İYUK md. 16/4 ve İYUK md. 21 uyarınca bu yasağın varlığı kabul edilmekte ve ayrıca ilkeye gerekçe olarak çabukluk ilkesi gösterilmektedir¹⁵⁶⁰.

İYUK md. 16/4'e göre "Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler." Bununla birlikte fıkranın devamında medeni usuldeki ıslah kurumuna benzer şekilde "tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktarın, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçenin otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edileceği" düzenlenmiştir.

İddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı medeni usul hukukunda dilekçelerin teatisi aşamasının tamamlanmasıyla başlarken, madde metninden anlaşılabileceği üzere idari yargıda dava süresinin bitimiyle başlar. Dava süresinin bitimine kadar davacının iddiasını genişletme ve değiştirme imkânı varken davalı bakımından savunma için ise 30 günlük cevap süresi önemlidir¹⁵⁶¹. Bununla birlikte öğretide İYUK md. 16/2'den 'layiha teatisi' tamamlanıncaya kadar iddia ve savunmanın genişletilmesine imkân olduğu sonucuna varılabileceği öne sürülmüştür¹⁵⁶². Ancak, her ne kadar İYUK md. 16/4 uyarınca taraflar iddia ve taleplerini süresinde dava ve cevap dilekçelerine dayandırmak zorunda olup, süre geçtikten sonra dilekçe vererek hak iddiasında bulunamaz ise de eğer ileri sürülen hususlar dava açma süresi, zamanaşımı, görev ve yetki, ehliyet vb. kamu düzenine ilişkin konularsa veya re' sen araştırılması gereken bir husus ise bu halde mahkemece dikkate alınır¹⁵⁶³.

İYUK'un 'Sonradan ibraz olunan belgeler' başlıklı 21. maddesine göre "Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler

¹⁵⁵⁹Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün 13.4.2009 tarih ve 2008/386 Esas ve 2009/91 Kararı; Danıştay 5. Dairesinin 9.3.2009 tarih ve 2009/973 Esas ve 2009/1073 Karar sayılı kararı.

¹⁵⁶⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 277.

¹⁵⁶¹Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 18.

¹⁵⁶²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 278.

¹⁵⁶³Candan, 2005, **a.g.k.**, 545.

duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez”. İYUK md. 3 ve md. 21 birlikte değerlendirildiğinde tarafların, iddia ve savunmalarına dayanak teşkil eden tüm olay ve maddi sebepleri dava dilekçesinde ve birinci savunmalarında ortaya koymak ve ilgili belgeleri en geç cevaba cevap ve ikinci cevap dilekçesiyle mahkemeye sunması gerekir. Zamanında verilmeyen belgelerin sonradan kabul edilmesi için vergi mahkemesinin ‘bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına’ kanaat getirmesi gerekir¹⁵⁶⁴. Dolayısıyla bu hükme göre eğer mahkeme süresi geçtikten sonra verilen savunma dilekçesinin veya gönderilen belgelerin zamanında ibraz edilmesine imkân olmadığına kanaat getirirse bu belgeler diğer tarafa tebliğ edilir. Aksi şekilde verilecek karar sakatlanmış olacağı gibi aynı zamanda karşı taraf bu belgelere ulaşma imkânı bulamayacağından silahların eşitliğine de aykırılık oluşturur¹⁵⁶⁵.

İdari yargılama usulünde iddianın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağını re’ sen araştırma ilkesiyle birlikte düşünmek ve değerlendirmek gerekir. Zira re’ sen araştırma ilkesinin varlığı, bu yasağın medeni usul hukukundaki gibi katı uygulanmasının önünde bir engeldir. Her ne kadar İYUK md. 16/4 iddia ve savunmaları sınırlandıran bir hüküm olsa da re’ sen araştırma ilkesi geçerli olduğundan öğretide, idari yargıda bu yasağın olmaması gerektiği ileri sürülmüştür¹⁵⁶⁶. Zira daha önce de belirtildiği üzere medeni usulde kural olarak taraflarca hazırlama prensibi geçerliken¹⁵⁶⁷ idari yargıda re’ sen araştırma ilkesi dolayısıyla bu yasak katı uygulanmamalı ve md. 16/4 hükmü bu doğrultuda yorumlanmalıdır¹⁵⁶⁸. İYUK md. 16/4 için bu yasaktan çok çabukluk ilkesiyle ilgilidir çünkü md. 16/4 ve İYUK md. 20 birbiriyle çatışır gibi görünse de ağırlıklı olarak uygulanacak olan temel ilke re’ sen araştırma ilkesidir. Bu iki ilke arasında bir çatışma olması halinde kamuya yararlılık ilkesi göz önünde tutulmalı ve mahkeme re’ sen araştırma ilkesine göre davranmalıdır. Nitekim İYUK md. 16/4 mahkemeyi engelleyen bir hüküm değildir¹⁵⁶⁹. Taraflar yeni iddialarda bulunamamaları da

¹⁵⁶⁴Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 278.

¹⁵⁶⁵Candan, 2005, **a.g.k.**, 545.

¹⁵⁶⁶Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 281.

¹⁵⁶⁷Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 24.; Bkz: 3.3.1 no’lu başlık.

¹⁵⁶⁸Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 30.

¹⁵⁶⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 281.

mahkeme gerekli gördüğü hususları araştırıp inceleyip yeni olgulara dayanarak hüküm verebilir.

İdari yargıda iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı, olaylar ve maddi sebepler ile dilekçelerin sonuç ve talep kısımlarında yer alan dava konusu ve talep miktarı için geçerlidir¹⁵⁷⁰. Bu nedenle tarafların hukuki durumla ilgili tüm iddia ve savunmalarını ve buna ilişkin belgeleri bu aşamada ileri sürme zorunluluğu yoktur. Bir diğer deyişle, bunu zorunlu kılan bir usul kuralı bulunmamaktadır. Diğer yandan tarafların ileri sürdüğü hukuki sebeplerden bağımsız olarak, hukuki sorunları araştırmak ve belgeleri toplamak re' sen araştırma ilkesi gereği mahkemenin görevidir. Ayrıca bu hususlar kamu düzenine ilişkinse, süresinde öne sürülme dahi mahkemece re' sen dikkate alınacaktır¹⁵⁷¹. Kamu düzenine ilişkin hususlar geç ileri sürülse hatta hiç ileri sürülme dahi mahkemece re' sen dikkate alınacağından; aslında bu noktada İYUK md. 16/4 anlamını yitirmektedir¹⁵⁷². Örneğin idari yargıda taraf bakımından bu yasak uygulanamaz çünkü hasım yanlış gösterilse dahi doğru hasım tespit edilip kendisine dava dilekçesi gönderilecektir¹⁵⁷³.

Gerçekten de idari yargıda hâkim olayları kendiliğinden araştırır ve tarafların talebiyle dahi bağlı olmaksızın uyuşmazlığı gerçeğe ve kamu düzenine uygun olarak karara bağlar¹⁵⁷⁴. İdari yargıda hâkim yargılamayı yaparken kurallar konusunda katı bir biçimselliğe düşmemeli ve İYUK' u bu doğrultuda yorumlamalıdır¹⁵⁷⁵. Yargılamada amaç şekli yargılama kurallarını uygulayarak biçimsel gerçekliğe ulaşmak değil, adaleti sağlamaktır; dolayısıyla esas hedef maddi gerçekliğe ulaşmaktır. Bu nedenle idari yargıda bu yasağın genişletilmesi ve değiştirilmesi kabul edilmektedir¹⁵⁷⁶. Maddi anlamda gerçeklik yargılama kuralları uygulandıktan sonra gerçek anlamda haklıyla haksızı ayıran mutlak gerçekliktir. O yüzden tarafların yargılama evresinde biçimsel olarak hak elde etmeleri veya hak kaybına uğramaları söz konusu olmaz ve buna müsaade edilmez¹⁵⁷⁷. Vergi yargısının idari yargının bir parçası

¹⁵⁷⁰Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 42.

¹⁵⁷¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 280.

¹⁵⁷²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 282.; Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 41.

¹⁵⁷³Kaya ve Akcan, 2009, **a.g.k.**, 136.

¹⁵⁷⁴Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 26.

¹⁵⁷⁵Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 29.; Kaya ve Akcan, 2009, **a.g.k.**, 136

¹⁵⁷⁶Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 24.

¹⁵⁷⁷Yılmaz, 1983, **a.g.k.**, 25.

olduğu düşünülduğünde bu önermeler vergi yargısı için de geçerli olacaktır. Ayrıca vergi yargılamasının amacı bunu gerektirir¹⁵⁷⁸ çünkü vergi yargısında re' sen araştırma ilkesinin geçerli olmasının sebebi, mükellefi vergi idaresinin haksız işlemlerine karşı korumaktır¹⁵⁷⁹.

Sonradan ibraz edilen belgelere ilişkin olarak ise İYUK md. 21 nezdinde bir ayırım yapmak gerekir. Eğer belge mahkemenin taraflar ibraz etmese de re' sen getirtip incelemesi gerekli bir belge ise o zaman İYUK md. 21'deki şart aranmamalıdır. Ama eğer söz konusu belge bu kapsama girmiyorsa, vergi davasında hâkimin re' sen getirtip incelemesi zorunlu belgelerden değilse İYUK md. 21 kapsamında değerlendirilir ve hâkim buna göre karar verir. İddia ve savunmanın genişletilmesi ve değiştirilmesi anlamına gelen ve davanın sonucuna etkisi olmayan veya sadece davayı uzatma amacıyla verildiği anlaşılan belgeler kabul edilmeyecektir¹⁵⁸⁰.

Duruşmada ise tarafların, iddia ve cevap dilekçelerinde ileri sürmediği hususların duruşmada tartışma konusu yapması kural olarak mümkün değildir. Ama re' sen araştırma ilkesi dolayısıyla duruşmada ilk defa öne sürülebilecek hususlar olabileceği gibi, hukuki nitelendirme mahkemeye düşen bir görevdir. O yüzden dilekçelerin sonuç ve talep kısmında yer alan hususlar hariç, uyuşmazlığın maddi yapısı ve hukuki değerlendirmesi ile ilgili unsurların duruşmada ileri sürülebileceği kabul edilmelidir¹⁵⁸¹.

Bununla birlikte vergi davasının tarafları iddia ve savunmalarına delil teşkil edecek olan belgeleri, dilekçelerinin ekinde veya kanunda belirlenen süreler içinde mahkemeye sunmak zorundadır. Vergi yargısında bu yasak dava/cevap süresinin sona ermesiyle başlar o yüzden süreler bitene kadar iddia ve savunmada değişiklik ve genişletme mümkündür¹⁵⁸². Ancak eğer bu belgeleri ellerinde olmayan sebeplerle zamanında sunamazlarsa İYUK md. 21 gereğince süre geçtikten sonra ek bir dilekçe ile mahkemeye ibraz edebilirler. Mahkeme de eğer bu belgelerin zamanında ibrazına imkân olmadığına kanaat getirirse belgeyi kabul ederek karşı tarafa tebliğ eder¹⁵⁸³. Diğer yandan eğer bu belgeler mahkemenin re' sen

¹⁵⁷⁸Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 285.

¹⁵⁷⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 276.

¹⁵⁸⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 283-284.

¹⁵⁸¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 285.

¹⁵⁸²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 279.

¹⁵⁸³Candan, 2005, **a.g.k.**, 566.

araştırma ilkesi gereğince araştırması ve talep etmesi gereken belgelerdense kabul edilmesi için zamanında ibraz edilmemesi için haklı bir gerekçe aranmamalıdır çünkü aksi halde re'sen araştırma ilkesinin bir anlamı kalmaz¹⁵⁸⁴. Bunun yanı sıra uyumsuzluğun maddi yapısı ve hukuki değerlendirmesiyle ilgili olarak yeni unsurların duruşmada ileri sürülmesi mümkündür. Ayrıca duruşma esnasında daha önce verilmeyen belgelerin ibrazı da mümkündür¹⁵⁸⁵.

İddia ve savunmanın genişletilmesi yasağına dair vergi yargısında tartışılması gereken bir diğer konu ise mükellefin kısmi dava açma ihtimalidir. Mükellefin kendisinde yapılan tarhiyat ve kesilen cezaya karşı kısmen dava açması mümkündür. Böyle bir durumda, mükellef önce kısmen dava açıp sonra tarhiyat ve cezanın geri kalan kısmı için de dava açmak isterse, bu yasal kapsamında mükellefin bu talebi nasıl değerlendirilecektir? Bu soruyu, talebin ne zaman yapıldığına göre iki şekilde cevaplamak mümkündür. Daha önce belirtildiği üzere idari yargıda iddia ve savunmanın değiştirilmesi ve genişletilmesi yasağı dava süresinin sona ermesiyle başlamaktadır. Şu hâlde mükellef kısmi dava dilekçesini ibraz ettikten sonra, eğer talebini dava açma süresi içinde gerçekleştirirse bu kabul edilecektir. Ancak mükellef dava süresi sonra erdikten sonra kalan kısım için dava açmak isterse bu talebin nasıl değerlendirileceği ise vergi davasının hukuki niteliği ile doğrudan ilgilidir¹⁵⁸⁶. VUK md. 16/4'te tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktarın bir defaya mahsus olmak üzere ve nihai karar verilinceye kadar artırılabilmesi öngörülmüştür. Şu hâlde öğretinin çoğunluğu¹⁵⁸⁷ gibi vergi davasının bir tam yargı davası olarak kabulü halinde mükellef kısmen açtığı davada kalan kısım için bir defaya mahsus olarak talepte bulunabilecektir. Ancak vergi davası hukuki nitelik olarak iptal davası olarak nitelendiği¹⁵⁸⁸

¹⁵⁸⁴Candan, 2005, **a.g.k.**, 567; Danıştay VDDK'nin 12.2.1999 tarih ve 1998/14 Esas ve 1999/87 Karar sayılı kararı.

¹⁵⁸⁵Candan, 2005, **a.g.k.**, 579; Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 41.

¹⁵⁸⁶Vergi davasının hukuki nitelik olarak iptal davası mı yoksa tam yargı davası mı olduğu öğretide uzun süre ve detaylı şekilde tartışılmıştır. Bu tartışmanın kapsamı çok geniş olup bu çalışma bakımından yalnızca ilgili olan kısma değinilmekle yetinilmiştir.

¹⁵⁸⁷Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 196.

¹⁵⁸⁸Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 196. Kanaatimiz, vergi davasının hukuki nitelik olarak bir iptal davası olduğu yönündedir.

takdirde mükellef İYUK md. 16/4'te düzenlenen imkândan yararlanamayacaktır. Kanaatimizce bunu değerlendirecek olan mahkemedir.

3.3.5 Delillere ilişkin ilkeler

İspat aracı olarak kullanılan deliller tanık, bilirkişi, belge, ikrar vb.dir¹⁵⁸⁹. Yemin ise medeni usul hukukuna özgü bir delil türüdür. Medeni usul hukukunda deliller sınırlı olarak belirlenmiştir. Bu yüzden sadece kanunda öngörülen deliller ispat için kullanılabilir. Ceza yargılamasında ise delil serbestisi ilkesi geçerlidir. Diğer bir deyişle, gerçeğin ispatı için her türlü delilden faydalanılabilir¹⁵⁹⁰. Vergi hukukuna gelince medeni ve ceza yargılamasındaki delillerin bir kısmı kullanıldığı gibi, yoklama fişleri, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları istihbarat arşivleri, takdir komisyonu tutanakları¹⁵⁹¹ gibi alana özgü deliller de mevcuttur. Vergi yargılama hukukunda delillere ilişkin özellikler sonraki bölümde detaylı olarak incelenecek olmakla birlikte bütünlük olması bakımından delillere ilişkin ilkelere burada yer verilmiştir. Belirtmek gerekir ki bu ilkelerden, delil serbestisi ilkesi delillerin türü ve sayısı ile ilgiliyken, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi delillerin niteliği ve ispat gücüne ilişkindir¹⁵⁹².

3.3.5.1 Delil serbestisi İlkesi

Delil serbestisi ilkesi re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak nitelendirilebilir. Bu ilkenin geçerli olduğu yargılama sisteminde bir iddianın kanunla önceden belirlenmiş delillerle ispat edilmesi gerekli değildir; uyuşmazlık mahiyetine uygun her türlü delille ispat edilebilir. Dolayısıyla delillerin sayıca sınırlanması da söz konusu değildir ve delil niteliğini haiz her şey ispat aracı olarak kullanılabilir¹⁵⁹³.

VUK md. 3/B/2'de düzenlenen "Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir" hükmü vergi yargılama

¹⁵⁸⁹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 205.

¹⁵⁹⁰Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 205.

¹⁵⁹¹Soydan, 2010, **a.g.k.**, 143.

¹⁵⁹²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 76.

¹⁵⁹³Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 76.

hukukunda delil serbestisini düzenleyen kuraldır. Diğer bir deyişle vergi idaresi vergiyi doğuran olayı ve buna ilişkin işlemlerin gerçek niteliğini her türlü delille kanıtlayabilir. Bunun temelinde yatan sebep, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin vergi idaresinin bilgisi dışında ve mükellef ile üçüncü kişiler arasında oluşmasıdır. Dolayısıyla, vergi idaresinin mükellef ve üçüncü kişiler arasında yapılan işlemin ne niyetle yapıldığını bilmesi mümkün değildir. Bu niyetin ortaya konması için idarenin ihtiyacı olan deliller sınırlı tutulursa, işlemin gerçek mahiyetinin ortaya konması zorlaşır ancak kapsam sınırsız olursa bu kez vergi idaresinin keyfiliği söz konusu olabilir¹⁵⁹⁴. Bu yüzden kanun koyucu kural olarak delil serbestisini kabul etmekle birlikte bazı delil türleri ile ilgili sınırlamalar getirmiştir. Diğer yandan bu serbesti sadece vergi idaresi için geçerli olmayıp mükellefler de bu serbestiden yararlanırlar.

VUK md. 134’te vergi incelemesinin amacına ilişkin olarak düzenlenen “vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” hükmü de VUK md. 3/B bendi 2. fıkrası ile uyumludur. Benzer şekilde VUK md. 30/2. fıkra 6. bentte “tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması” re’ sen tarhiyat sebebi olarak öngörülmüştür. Şu hâlde gerek idare gerek yargı için amaç işlemlerin gerçek durumunu ortaya çıkarmaktır ve bunun için delil serbestisi ilkesi tanınmıştır. İdare de yargı organı gibi her türlü delili ispat için kullanabilir¹⁵⁹⁵. Bunlara ilaveten, VUK md. 3/B ile birlikte re’ sen araştırma ilkesini düzenleyen İYUK md. 20 hükmü de vergi yargısında delil serbestisine dayanak teşkil eder¹⁵⁹⁶. Sonuçta, iki hükmün birbirini tamamladığı söylenebilir¹⁵⁹⁷.

Vergi yargılamasının amacı, ceza yargılamasında olduğu gibi maddi gerçeği aramaktır. Vergi hukukunda delil serbestisi ilkesinin benimsenmiş olması, diğer yönüyle ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur¹⁵⁹⁸. Bu yüzden delil serbestisi ilkesi kabul edilmiştir fakat ilkenin kapsamı ceza yargısındaki kadar geniş belirlenmemiştir. Örneğin vergi hukukunda

¹⁵⁹⁴Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 107.

¹⁵⁹⁵Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 209.

¹⁵⁹⁶Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 108.

¹⁵⁹⁷Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 212.

¹⁵⁹⁸Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 82.

belge ve kayıtlar esas olduğu için kanuni delil sistemi önemlidir¹⁵⁹⁹. Amaç gerçeğin ortaya çıkması olduğuna göre VUK md. 3/B hükmünde önemli olan ispat için kullanılacak aracın gerekli delil niteliğini taşımasıdır¹⁶⁰⁰. Delillerin kapsamının geniş olması, işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmada kolaylık sağlar. Bu yüzden kural olarak delil serbestisi ilkesi benimsenmekle birlikte ilkeye sınırlar çizilmiştir¹⁶⁰¹.

Sınırsız bir delil serbestisi uygulamasının sakıncalarını öngören kanun koyucu bazı hallerde yalnızca belgelerle ispatı, bazı delillerin ise belli nitelikler taşımasını şart koşarken özel hukukta delil niteliği tanınan bazı ispat araçlarına ise hukuki bir değer tanımamıştır¹⁶⁰². Bu bağlamda kanun koyucu VUK m.3/B/2’de delil serbestisi ilke olarak benimsemiş ancak yemini istisna tutmuş ayrıca tanık beyanı ile ilgili sınırlamalar getirmiştir¹⁶⁰³. Tanık ifadesine yargı aşamasında doğrudan başvurulamaz, ancak dolaylı olarak kullanılması mümkündür ve vergiyi doğuran olay ile doğal ve açık ilgisi bulunması şartı vardır¹⁶⁰⁴. Tanıkla ilgili sınırlamadaki amaç mükellefin güvenliğinin sağlanması ve tesadüfen bir olaya tanık olan birinin ifadesinin delil olarak kullanılmasının önüne geçilmesi olmasına karşın bu ilke uygulamada daha çok idare lehine kullanılmaktadır¹⁶⁰⁵. Diğer sınırlama ise belgelerle ilgilidir. Buna göre eğer bir işlemin hukuki olarak belgeye bağlanma zorunluluğu varsa, bu işlem ancak böyle bir belge ile ispat edilebilir (VUK md. 227-257)¹⁶⁰⁶. Sayılan sınırlamalar nedeniyle vergi yargısında¹⁶⁰⁷ delil serbestisi ilkesinin tam olarak benimsenip benimsenmediği konusunda tereddüt edilebilir. Buna karşı, aslında tanık beyanı ve belge düzeni için öngörülen düzenlemelerin gerçek bir sınırlama olmadığı ileri sürülebilir çünkü bunların delil olarak kullanılması belirli şartlara bağlanmıştır¹⁶⁰⁸.

¹⁵⁹⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 107.

¹⁶⁰⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 106.

¹⁶⁰¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 107.

¹⁶⁰²Candan, 2005, **a.g.k.**, 800.

¹⁶⁰³Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 209.

¹⁶⁰⁴Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 107.

¹⁶⁰⁵Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 110.

¹⁶⁰⁶Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 110.

¹⁶⁰⁷Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 111.

¹⁶⁰⁸Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 112.

Bu ilke hem idare hem mükellef için geçerli olduğu için iki taraf da ilkedan eşit şartlarda yararlanır¹⁶⁰⁹. Dolayısıyla aslında mükellefler de ispat için geniş imkanlara sahiptir¹⁶¹⁰. Nasıl ki bu ilkeye göre vergi idaresi, şeklen ortaya konan durumun maddi gerçekte örtüşmediğini her türlü delille ortaya koyabilir ve dolayısıyla şekli kurallara uygunluk olayın gerçek mahiyetini ortaya koymasını engellemez¹⁶¹¹ ise aynı durum mükellef için de geçerli olacaktır. Ancak genellikle delil serbestisi ilkesi idarenin lehine işlemektedir çünkü mükellef genel olarak belge düzenine uygun hareket ettiğini beyanname verdiğini ve vergi kanunlarına uygun davrandığını ispat etmek yükü altındadır. Buna karşılık idare gerçeğin, bu biçimsel kayıtlara uymadığını her türlü delille ispat edebilir¹⁶¹². Örneğin Danıştay’a göre mükellefle devamlı iş ilişkisinde olan üçüncü bir kişide ele geçirilen müsvedde el defterindeki kayıtlar mükellefin faturasız alım satım yaptığına dair delil olabilir¹⁶¹³.

3.3.5.2 Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi

Bu ilke, yargının delilleri önceden konulmuş kurallara bağlı olmaksızın serbestçe değerlendirmesini ifade eder. Mahkeme yargılama sürecinde tarafların ileri sürdüğü iddia ve delilleri doğru, tam ve eksiksiz olarak belirleyerek hukuka uygun olarak değerlendirmek durumundadır¹⁶¹⁴.

Delil serbestisi ilkesi, nelerin delil olup olmayacağı ve bunların niteliği ile ilgiliyen, delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi delil olarak sunulan ispat araçlarının önceden

¹⁶⁰⁹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 210.

¹⁶¹⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 108.

¹⁶¹¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 108.

¹⁶¹²Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 83.

¹⁶¹³Danıştay 4. Dairesinin 26.5.1970 Tarih ve 1968/3266 Esas ve 1970/3060 Karar sayılı kararı.; Danıştay VDDK’nin 11.3.2020 Tarih ve 2019/1627 Esas ve 2020/436 Karar sayılı kararı:

“Bu durumda, bozma kararı üzerine verilecek ara kararıyla davacıdan, uyuşmazlık konusu faturaların gerçek bir mal teslimine veya hizmet ifasına dayandığı yolundaki iddiasını ispatlayacak bilgi ve belgelerin (alış belgeleri, sevk irsaliyeleri, ödeme ve nakliyeyle ilişkin bilgi ve belgeler gibi); davalı idareden ise müeyyideli yazıda belirtilen mükellefler hakkındaki tespitleri içeren raporlar ile diğer belgelerin ve davacı hakkında düzenlenmiş ya da düzenlenecek vergi inceleme raporu/basit raporun istenmesi üzerine dosyaya ibraz edilen bilgi ve belgeler 2577 Sayılı Kanun’un 21. maddesi uyarınca taraflara tebliğ edildikten ve tarafların bu belgelere itirazlarını ileri sürmelerine imkân verildikten sonra dosyadaki mevcut bilgi ve belgeler ile davacının iddiaları ve davalı idarenin savunması esas alınmak suretiyle bir karar verilmesi gerekmektedir.”

¹⁶¹⁴Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 112.

konulmuş bir sınırlamaya bağlı olmadan serbestçe değerlendirilmesine ve böylece bir karara varılmasıyla ilgilidir¹⁶¹⁵. Bir delilin ispata elverişli olup olmadığı meselesi delillerin değerlendirilmesi sonucunda çözülür. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ise kesin delil aranmadığı hallerde kullanılabilir¹⁶¹⁶.

Medeni usulde bu ilke HMK md. 198’de açıkça “Kanuni istisnalar dışında hâkim delilleri serbestçe değerlendirir” hükmü ile düzenlenmiştir. Vergi yargısında ise delil serbestisi ve re’ sen araştırma ilkeleri uygulandığı için, bu iki ilkenin sonucu ve tamamlayıcısı¹⁶¹⁷ olarak delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi geçerlidir.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi uyarınca vergi yargısında hâkim, vergi idaresinin ibraz ettiği delillerin kanıt niteliğini her somut olayda, olayın özelliklerini göz önünde bulundurarak değerlendirmelidir¹⁶¹⁸. Bununla birlikte hâkim, taraf iddiaları ve delillere göre kendi kanaatine serbestçe karar vermek zorundadır ve delilleri değerlendirirken mantık kurallarını, genel hayat tecrübesini ve özel uzmanlık belgesini dikkate almak durumundadır¹⁶¹⁹. Buna ilaveten hâkimin nihai kanaate ulaşmadan önce karara etkili ama aleniyet kazanmış olayları, dava dosyası kapsamını, duruşmadaki işlemleri, mükellefin karara etkili olabilecek davranışlarının değerlendirilmesi gerekir. Hâkimin kanaati makul bir kimsenin şüphe etmeyeceği nitelikte olmalıdır çünkü hayat tecrübesi, mantık kuralları, özel ve teknik bilgiyle gerekçelendirilmiş bir kanaatin kesin bilgi niteliğinde olduğu kabul edilir¹⁶²⁰.

3.4 Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkının Duruşma Esnasında Kullanılması

Duruşma, diğer adıyla oturum (celse), tahkikat ve yargılama işlemleri için ayrılmış zaman dilimi olup, esas olarak davalı ve davacının yargıç önünde hazır bulunduğu yargılama

¹⁶¹⁵Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 114.

¹⁶¹⁶Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 76.

¹⁶¹⁷Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 113.

¹⁶¹⁸Candan, 2005, **a.g.k.**, 784.

¹⁶¹⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 113.

¹⁶²⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 114.

evresidir¹⁶²¹. Duruşma, yazılı usulün yanında sözlü usulün de geçerli olduğu adli yargıda, diğer bir deyişle hukuk ve ceza muhakemesinde yapılması zorunlu ve önemli bir aşamadır (HMK md. 353; CMK md. 182 vd.). Duruşma, yargılamanın açıklığı bakımından gerekli bir kurumdur ve gerek tarafların gerekse tanıkların dinlenmesi gibi hususlar adli yargıda bu aşamada gerçekleşir.

İdari yargının en önemli özelliği ise yazılı yargılama usulünün geçerli olmasıdır¹⁶²². Buna rağmen İYUK, idari yargıda ve vergi yargısında bazı koşullarda sözlü olarak duruşma yapılmasına izin vermiştir¹⁶²³ (İYUK md. 17-19). Her ne kadar İYUK'ta duruşma istisnai olarak düzenlense de uygulanması ve yargılama esnasındaki rolü adli yargıdan farklıdır. Vergi yargısında mükellefin savunma hakkının duruşma esnasında kullanılması, duruşmanın ihtiyarılığı, bağlayıcı olmaması, kanunda bir duruşma tutanağı düzenlenmemiş olması ve duruşma esnasında tanık dinletme imkânı bulunmaması bakımından incelenebilir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki İYUK md. 17'de sayılan hallerde duruşma yapılması ve tarafların sözlü ifadesinin dinlenmesi mümkündür¹⁶²⁴. “Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinde açılan iptal ve yirmibeşbin Türk Lirasını aşan tam yargı davaları ile tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır” (İYUK md. 17/1). Bu maddeden de anlaşılacağı üzere duruşma yapılması için gerekli kriterlerden biri yasal şartların varlığı halinde tarafların talep etmesidir. Kanunda belirtilen limiti aşan hallerde taraflardan birinin talebi üzerine duruşma yapılır. Diğer bir deyişle taraflardan birinin talebi halinde duruşma yapılması hâkimin takdirine bırakılmamıştır¹⁶²⁵. Bu nedenle, mahkemenin tarafların talebiyle bağlı olduğu durumlarda talep edilmesine rağmen duruşma yapılmadan hüküm verilmesi İYUK md. 49/1/c uyarınca usule aykırılık teşkil eder ve temyiz incelemesinde bozma sebebidir¹⁶²⁶.

¹⁶²¹C. Yelbaşı (2014). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Sim Matbaacılık, s. 161; Pekcanitez, Atalay ve Özeks, 2005, **a.g.k.**, 308.

¹⁶²²T. Candan (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 547.

¹⁶²³G. Gümüşkaya (2008). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma, *İÜHFM*, 116 (2), s. 15.

¹⁶²⁴Candan, 2005, **a.g.k.**, 547.

¹⁶²⁵Danıştay 7. Dairesinin 14.12.1984 tarih ve 1984/407 Esas ve 1984/2009 Karar sayılı kararı.

¹⁶²⁶Candan, 2005, **a.g.k.**, 547.

Buna karşılık “temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır” (İYUK md.17/2). Dolayısıyla temyiz ve istinaf aşamasında taraflar talep etse bile mahkeme bunu gerekli görmezse kabul etmeyebilir.

Öte yandan İYUK md. 17/3 gereğince “1 ve 2nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir”. Bu hükme göre taraflar talep etmese dahi hâkim gerekli görürse re’ sen duruşma yapılmasına karar verebilir. İYUK md. 17 hükmü bütün olarak değerlendirildiğinde idari yargıdaki duruşma, adli yargıdan öncelikle ihtiyari olması ile ayrılır.

Duruşma yapılmasına karar verildiği takdirde, duruşma davetiyeleri taraflara duruşma gününden en az otuz gün önce gönderilir (İYUK md. 17/son). Böylece taraflara duruşmaya hazırlık için zaman tanınır¹⁶²⁷.

Duruşma yapılmadan karar verilmesi taraflardan her ikisinin de savunma hakkını sınırlandıran unsurlardan biridir. Bu nedenle duruşma talep etmeyen taraf dahi karşı taraf talep etmesine rağmen duruşma yapılmamışsa usule aykırılık sebebiyle temyiz başvurusunda bulunabilir¹⁶²⁸.

AIHS 6. md bakımından yargılamanın açık ve duruşmalı olması bir gerekliliktir. AIHS 6. maddedeki aleni yargılanma hakkı zımni olarak, duruşma yapılmasını gerekliliğini güvence altına alır¹⁶²⁹ çünkü aleni yargılanma hakkı, duruşma yapılmasını ve bunun kamuya açık olmasını ifade eder¹⁶³⁰.

AIHM Jussila vs. Finlandiya davasında vergi ceza davalarında duruşma yapılmadan yargılamanın yazılı usulde yürütülmesini adil yargılanma hakkının ihlali olarak görmemiştir¹⁶³¹. AIHM’ye göre vergi ceza davalarında talep üzerine duruşma yapılması hukuka uygundur ve karar gerekçeli çıktığı takdirde yargı organlarının duruşmaya ilişkin

¹⁶²⁷Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 29.

¹⁶²⁸Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 24.; Danıştay 7. Dairesinin 22.03.2005 tarih ve 2002/4304 Esas ve 2005/476 Karar sayılı kararı.

¹⁶²⁹AIHM’nin 26.4.1995 tarihli Fischer vs. Avusturya ve 23.2.1994 tarihli Fredin vs. Avusturya kararları.

¹⁶³⁰İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 343.

¹⁶³¹AIHM’nin 23.10.2006 tarihli Jussila vs. Finlandiya kararı.

takdir yetkisi meşrudur¹⁶³². Bu kararda AİHM’ye göre vergi para cezaları nitelik olarak ceza hukukunun sert çekirdeğinden farklıdır ve bu yüzden ceza davalarına yönelik garantilerin mutlaka katı şekilde uygulanması zorunlu değildir¹⁶³³. Buna karşılık 2014 yılında AİHM’nin önüne gelen Pakozdi vs. Macaristan davasında başvuru, vergi tarh ve cezasına ilişkin olarak açtığı bir davada duruşma yapılmadığı gerekçesiyle adil yargılanma ve savunma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüş ve her ne kadar Macar hükümeti duruşmanın bir yargılama şartı olmadığını, yapılsa dahi davacının savunmasına yeni bir şey eklemesinin mümkün olmadığını iddia etse de AİHM ‘mükellefin savunma hakkının hepsinin kullandırılması gerekirdi’ diyerek ihlal kararı vermiştir. Dolayısıyla aslında AİHM Jussila kararında ihlal yok dediği bir duruma benzer başka bir durum için Pakozdi davasında ihlal kararı vermiştir. Burada AİHM’nin içtihat değiştirmesinin dayanağı, davada ispat yükünün yer değiştirmiş ve suçlanan kişiye yüklenmiş olmasıdır. Davacının bir ispat yükü altında bulunduğu durumlarda yargılama sürecinin adil işlemesi ve iddialarını bizzat sunması için makul bir fırsat verilmemesi AİHM’nin ihlal kararının gerekçesini oluşturmuştur.

Türk hukukunda ise adil yargılanma hakkının yanı sıra duruşma Anayasa 141. madde ile güvence altına alınmıştır. Buna göre “Mahkemelerde duruşmalar herkese açıktır. Duruşmaların bir kısmının veya tamamının kapalı yapılmasına ancak genel ahlâkın veya kamu güvenliğinin kesin olarak gerekli kıldığı hallerde karar verilebilir.” Duruşma ile taraflara sözlü savunma hakkı verilmesi alenilik ve sürecin kamu denetimine açılmasını sağlar¹⁶³⁴. Alenilik ilkesi gereği duruşmalar açık yapılır ancak genel ahlakın veya kamu güvenliğinin gerekli kıldığı hallerde mahkeme gizli yapılmasına karar verebilir (İYUK md. 18/1).

¹⁶³²B. Yaltı (2007). İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine. *Vergi Sorunları*, s. 225.

¹⁶³³AİHM’nin 24.2.1994 tarihli Bendenoun vs. Fransa kararı; 21.5.2003 tarihli Janosevic vs İsveç kararı.

¹⁶³⁴A. N. Tosun (2017). AİHM Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7 (2), s. 85.

Bununla birlikte Anayasada güvence altına alınan hak yargılamanın duruşmalı yapılması değil, duruşmaların aleni olarak yapılmasıdır¹⁶³⁵. Nitelim AYM de idari yargıda duruşma yapılmamasını savunma hakkı ihlali olarak nitelendirmemiştir¹⁶³⁶.

Her ne kadar AYM bu yönde görüş bildirmiş olsa da kanaatimizce duruşma taraflar bakımından önemlidir ve eğer savunma için gerekliyse yani bir talep varsa mecburi olmalıdır; bunun takdiri mahkemeye bırakılmamalıdır. Vergi yargısında aslında savunma makamı durumunda olan davacı, davanın aydınlanması için duruşma yapılması gerektiğine inanıyorsa artık yargı buna saygı göstermek zorundadır¹⁶³⁷. Yargılamada tarafların adalet duygusunun tatmin edilmesi bakımından duruşma önemlidir¹⁶³⁸. Duruşmada tarafların kendini ifade etmesi ve detaylı olarak açıklama imkânı sunulması, kararların kalitesini arttıracaktır¹⁶³⁹. Duruşma sağlıklı verilere dayanarak, düzgün uygulanırsa dava tutarlı ve gerçekçi bir şekilde çözülecektir¹⁶⁴⁰. Ayrıca, duruşmanın hâkimin vicdani kanaatinin oluşmasında katkısı göz ardı edilemez¹⁶⁴¹..

Duruşma esnasında dava dilekçesi ve savunmada ileri sürülen sebep ve deliller sözlü olarak tartışılır¹⁶⁴². Duruşmalarda taraflara ikişer kez söz verilir (İYUK md. 18/3) böylece taraflar iddia ve savunmalarını sözlü olarak açıklarlar. Ancak bu açıklamalar, iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağı dahilinde daha önce dilekçelerde söylenenlere bağlı kalınarak yapılır¹⁶⁴³. Duruşmaya taraflar bizzat kendileri veya avukatları aracılığıyla

¹⁶³⁵Aksi görüş için bkz: K. Gözler (2021). Aleni olan ne? Duruşma mı, yargılama mı?.

¹⁶³⁶AYM 23.6.1998 tarihli ve 1996/13 Esas ve 1998/40 Karar sayılı kararı. "... 4077 sayılı Yasa uyarınca verilen idarî para cezalarına itiraz edilmesi durumunda ilke olarak idare mahkemesinin evrak üzerinde inceleme yaparak karar vermesi benimsenmiş, ancak zorunlu görülüyorsa duruşmaya da olanak tanınmıştır. Böylece yargıç takdir yetkisini kullanarak davanın niteliğine ve somut olaylara göre kendisini sağlıklı sonuca ulaştıracağına inandığı inceleme yöntemlerinden birini seçecektir. Hukuksal gerçekliğe ulaşmak bu bağlamda yargıcın adil bir karar verebilmesine elverişli ortam yaratmak amacıyla getirildiği anlaşılan itiraz konusu düzenlemenin hak arama özgürlüğünü kısıtladığı ya da belirsiz hale getirdiği kabul edilemez. Bu nedenlerle, duruşma yapılıp yapılmaması hususunun yargıcın takdirine bırakılmasının Anayasa'nın hak arama özgürlüğünü düzenleyen 36. ve hukuk devletine ilişkin 2. maddesi ile çelişen bir yönü de bulunmamaktadır."

¹⁶³⁷Doğrusöz, 2020, **a.g.k.**

¹⁶³⁸Doğrusöz, 2020, **a.g.k.**

¹⁶³⁹Doğrusöz, 2020, **a.g.k.**

¹⁶⁴⁰Doğrusöz, 2020, **a.g.k.**

¹⁶⁴¹B. Doğrusöz (2020). Vergi Yargısı ve Duruşma. *Dünya Gazetesi*.

¹⁶⁴²Candan, 2005, **a.g.k.**, 554.

¹⁶⁴³Candan, 2005, **a.g.k.**, 554.

katılabilirler. Avukat olmayan vekilin mahkemede temsil yetkisi olmadığından duruşmaya katılamaz¹⁶⁴⁴. Tarafların son açıklamaları dinlendikten sonra duruşma tamamlanır. Kural olarak karar duruşma yapıldığı gün veya 15 gün içinde verilir (İYUK md. 19). Şartlar oluştuğu takdirde mahkeme duruşma yaptıktan sonra karar vermek zorundadır aksi halde İYUK 49/1/c ve İYUK 54/1/c'ye göre usule aykırılık oluşur¹⁶⁴⁵.

“Danıştay’da görülen davaların duruşmalarında savcının bulunması şarttır. Taraflar dinlendikten sonra savcı yazılı düşüncesini açıklar. Bundan sonra taraflara son olarak ne diyecekleri sorulur ve duruşmaya son verilir” (İYUK md. 18/4). Yine, Danıştay’da yapılan duruşmalarda eğer Danıştay savcısı keşif, bilirkişi veya delil tespiti gibi bir işlem talep ederse öncelikle mahkeme bu talebi görüşür. Savcının talebi kabul edilmezse savcı davanın esası hakkındaki düşüncesini yazılı olarak bildirir (İYUK md. 18/5). Danıştay’daki duruşmalarda Danıştay savcısı dosyanın raportörü olan tetkik hakimiyle birlikte yer alır.

Vergi yargısında duruşma adli yargının aksine, yargılamanın zorunlu bir aşaması olmayıp, tarafların iddia ve savunmalarını hâkime bizzat açıkladıkları ve bu şekilde kendilerini mahkeme karşısında ifade etmekle ilgili şüphelerinin ortadan kalktığı bir aşamadır. Bununla birlikte elbette duruşmanın davaya katkıları mevcuttur. Duruşmanın vergi yargısına ilk katkısı, mükellefin mahkeme karşısında savunmasını en iyi biçimde yapabildiğine ilişkin inancından doğan güven ve rahatlık, ikincisi ise dilekçede yeterince iyi açıklanamayan hususlar varsa bunların detaylı şekilde ortaya konabilmesidir¹⁶⁴⁶. Ancak bu duruşma yalnızca davanın anlaşılmasında yargıca yardımcı olur; onun dışında kararın dayanağı dosyadaki belgelerdir¹⁶⁴⁷.

Uygulamada gerek uyuşmazlığın konusu olan olayların aydınlatılması bakımından, gerekse tarafların iddia ve savunmalarını sözlü olarak ileri sürebildikleri yer olarak duruşma vergi yargılamasında yeterince etkili olamamaktadır¹⁶⁴⁸.

Vergi yargısında duruşmaya ilişkin tartışmalı bir diğer husus ise duruşma tutanağıdır. İdari yargıda yapılan duruşmalarda duruşma tutanağı düzenleneceğine dair bir hüküm

¹⁶⁴⁴Candan, 2005, **a.g.k.**, 551.

¹⁶⁴⁵Candan, 2005, **a.g.k.**, 550.

¹⁶⁴⁶Candan, 2005, **a.g.k.**, 555.

¹⁶⁴⁷Candan, 2005, **a.g.k.**, 548.

¹⁶⁴⁸Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 43.

bulunmamaktadır. Dolayısıyla duruşmadaki beyanların veya ibraz edilecek belgelerin ispatı olacak bir duruşma tutanağı olmaması duruşma esnasında yapılan açıklamaların ve sunulan belgelerin daha sonra ispatında sorun teşkil edebilir. Belirtmek gerekir ki uygulamada mahkemede kurulca imzalanan ve sadece tarafların sonuca etkili sözlerinin özetini içeren kısa bir duruşma tutanağı düzenlenmektedir¹⁶⁴⁹. Duruşma tutanağı zorunluluğu kanunda öngörülmediği için duruşmanın zapta geçirilip geçirilmemesi hâkimin takdirindedir¹⁶⁵⁰. Burada idari yargılama usulünde bir zabıt kâtibi olmadığını da belirtmek gerekir¹⁶⁵¹. Duruşmanın kısmi olarak kabul edilip duruşma tutanağının öngörülmemesi, vergi yargılama hukukunun kamu hukuku niteliği ile bağdaşmadığı gibi¹⁶⁵² duruşmanın etkin ve ciddiyle yapılması açısından da bir eksiklik teşkil eder. İdari yargılama usulünde de hukuki değeri olan bir duruşma tutanağı hukuki düzenlenmelidir¹⁶⁵³ zira aksi halde bugünkü uygulama için adil yargılanma hakkına aykırılık iddiasında bulunulması mümkündür.

İdari yargıda duruşma öngörülmekle birlikte kaç duruşma yapılabileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte Danıştay duruşmanın sadece bir kez yapılabileceğini kabul etmiştir¹⁶⁵⁴. İdari yargıda, duruşma -eğer ilk duruşma görevsiz veya yetkisiz mahkemede yapılmamışsa- sadece bir kez yapılır¹⁶⁵⁵.

Duruşmada tutanak olmadığı için duruşmayı yapan heyetle kararı veren heyetin farklı olması durumunda yeni heyet yeninden duruşma yapmadığı için daha önce yapılan duruşma işlevsiz kalır¹⁶⁵⁶. Danıştay’ın geçmiş yıllardaki kararlarında “duruşmayı yapan ile karar verecek heyet birbirinden farklıysa, karar verecek heyetin yeniden duruşma yaparak karar vermesi gerektiğine” hükmedilmiştir¹⁶⁵⁷. Ancak güncel uygulama bunun aksi yönündedir.

¹⁶⁴⁹Candan, 2005, **a.g.k.**, 554.

¹⁶⁵⁰Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 32.

¹⁶⁵¹Candan, 2005, **a.g.k.**, 578.

¹⁶⁵²Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 506.

¹⁶⁵³Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 32.

¹⁶⁵⁴Danıştay 8. Dairesinin 11.01.2001 tarih ve. 2000/3916 Esas ve 2001/22 Karar sayılı kararı.

¹⁶⁵⁵Candan, 2005, **a.g.k.**, 555.

¹⁶⁵⁶Doğrusöz, 2020, **a.g.k.**

¹⁶⁵⁷Danıştay 4. Dairesinin 24.05.1978 tarih ve. 1977/3499 Esas ve 1977/1718 Karar sayılı kararı.

Gerçekten de duruşmanın işlevini yerine getirebilmesi için duruşmayı yapan heyetle kararı veren heyet aynı olmalıdır¹⁶⁵⁸.

Vergi yargısında yazılı usul hâkim olduğu için yargıcın duruşmada tanık dinleme, tarafların sözlü ifadelerini alma gibi yöntemleri kullanması mümkün değildir¹⁶⁵⁹. Bu nedenle vergi yargısında duruşmada tanık dinlenmesi usulü bulunmamaktadır. Bunun tek istisnası VUK mük. md. 378’de düzenlenen “Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler.” hükmüdür.

Ancak bu noktada belirtmek gerekir ki vergi denetim sürecinde elde edilen tanık beyanları vergi matrahına dayanak olarak kabul edilirken, vergi yargıcı tarafından tanık dinlenilmemesi silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturur ve dolayısıyla mükellefin savunma hakkının ihlali sonucunu doğurur. Zira, yargılamanın bir tarafı olan vergi idaresi tanık ifadelerini idari aşamada alıp, değerlendirip bunları vergi tarhına gerekçe olarak kullanırken diğer taraf olan mükellefin bu süreci izlemesi, buna itiraz etmesi veya müdahalede bulunması mümkün değildir. Oysa, yargılama aşamasında tanık dinlenmesi halinde mükellef için de bu imkanlar mevcut olacaktır¹⁶⁶⁰. Her ne kadar mükellefin tanık beyanından yararlanmak için ifadenin noterde tespiti veya delil tespiti davası gibi imkanları olsa da bu usul sözü edilen sakıncaları ortadan kaldırmamaktadır. Bu yüzden silahların eşitliği ilkesi gereğince duruşmada tanıkların dinlendiği, taraflarca tanıklara soru sorulabildiği bir duruşma usulünün benimsenmesi savunma hakkını gereğince kullanabilmesi için de olumlu bir gelişme olacaktır.

3.5 Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Temsilci Aracılığıyla Savunma Hakkı

Ceza muhakemesinde savunma, şüphelinin kendisine yöneltilen isnatlardan yasalara uygun biçimde kurtarılma çabasıdır. Kendisine suç isnat edilen kişi kendini bizzat savunma

¹⁶⁵⁸Gümüşkaya, 2008, a.g.k., 32.

¹⁶⁵⁹Candan, 2005, a.g.k., 547.

¹⁶⁶⁰Gümüşkaya, 2008, a.g.k., 44.

hakkını haizdir¹⁶⁶¹. Bununla birlikte şüpheli, savunma hakkı kapsamında hukuki bir temsilci yardımından faydalanabilir. Bu savunma faaliyetini resmi makamlar önünde şüpheli adına yürüten temsilci ise avukattır (müdafî) ¹⁶⁶².

Savunma *hukuki ve maddi* olarak ikiye ayrılır. Maddi (fiili) savunma bir fiilin işlenip işlenmediğine dair ileri sürülen savunmadır ve şüpheli kişi bunu kendisi yapabilir. Hukuki savunma ise eylemin hukuk kuralları karşısındaki durumuna ilişkindir ve bunu yapmak için kişiyi hukuk eğitimi almış olması gerekir. Dolayısıyla hukuki savunma avukat tarafından yapılabilir¹⁶⁶³ çünkü kendisine iddia yöneltilen ya da suç isnat edilen kişinin her zaman hukuki bilgisinin olması beklenemez. Kişinin, kendisine iddia yönelten tarafla ya da iddia makamıyla karşılıklı yürüteceği davada eşit imkanlara sahip olabilmesi açısından avukatla temsil hakkı önemlidir¹⁶⁶⁴. Bu kapsamda savunma hakkı, bir uzmandan yardım alma ve avukatla temsil edilme hakkını kapsar¹⁶⁶⁵.

Avukatın taraf temsilcisi olarak görevi, temsil ettiği tarafın haklarını korumaktır¹⁶⁶⁶. Ceza hukukunda şüphelinin müdafini özgürce seçmesi ve müdafin de kendisine verilen yetkileri özgürce ve etkin bir şekilde kullanabilmesi savunma hakkının temel unsurlarındandır¹⁶⁶⁷. Ceza yargılamasında şüpheli ve müdafî birlikte savunma tarafını oluşturur. Hatta öğretide şüpheli ve müdafî için bir madalyonun iki yüzü benzetilmesi yapılmıştır¹⁶⁶⁸.

Daha önce de belirtildiği üzere her ne kadar Anayasa 36. madde savunma hakkının yargı mercileri önünde kullanılabileceğini belirtse de uyuşmazlığın henüz yargı aşamasına taşınmadığı soruşturma aşamasında da bu hakka ihtiyaç olduğu ve hakkın kullanılabileceği kuşkusuzdur¹⁶⁶⁹.

¹⁶⁶¹İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 264.

¹⁶⁶²Zafer, 2013, **a.g.k.**, 520.

¹⁶⁶³Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 136.

¹⁶⁶⁴Erem, 1984, **a.g.k.**, 694.

¹⁶⁶⁵Zafer, 2013, **a.g.k.**, 517.

¹⁶⁶⁶Y. Karakoç (2005). Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü. *TBB Dergi*, 59, s. 65-66.

¹⁶⁶⁷Zafer, 2013, **a.g.k.**, 509.

¹⁶⁶⁸Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 135.

¹⁶⁶⁹Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 135.

Bununla birlikte medeni usul hukukunda ve idari yargılama usulünde davanın tarafları süreci bizzat yürütebilecekleri gibi sürecin bir avukat yardımıyla yürütülmesi de mümkündür. Her ne kadar ceza muhakemesinde olduğu gibi bu hukuk dallarında tarafların temsilci kullanma zorunluluğu olmasa da tercih etmeleri halinde vekil ancak bir avukat olabilir. Türk hukukunda davaların avukat aracılığıyla takip edilmesi zorunlu olmamakla birlikte, Avukatlık Kanunu 35. madde gereğince bu konuda temsilci olma ve yardım etme tekeli avukatlara aittir¹⁶⁷⁰. Diğer bir deyişle, davanın taraflarını yargı önünde temsil yetkisi avukatlara aittir. Buna ilaveten vergi yargısında avukat olmayan vekil tarafından dava açılması ilk inceleme konusudur (İYUK md. 15/d). Bu maddeye göre “Davanın, dava açma ehliyeti olan kişinin avukat olmayan vekili tarafından açılması halinde, otuz gün içinde bizzat veya avukat aracılığıyla dava açılmak üzere dilekçenin reddine” karar verilmesi gerekir. Bu nedenle mükellefin vergi yargısında davasını yürütürken bir avukata vekalet vermesi mümkün ve hatta tercih sebebidir çünkü vergi hukuku hayli teknik bilgi gerektiren ve karmaşık bir alan olduğu için bu bilgiye sahip olmayan mükellefin mahkeme önünde maddi savunma yapsa da hukuki savunma yapması zor olacaktır.

Müdafî¹⁶⁷¹ aracılığıyla temsil edilme hakkı ceza yargılaması bakımından sanığın savunma hakkının unsurlarından biridir (AİHS md. 6/3/c) ancak genel olarak adil yargılanma hakkı bir avukat aracılığıyla temsil edilmeyi kapsar¹⁶⁷². Avukatla temsil edilme hakkı AİHS md. 6/1 ve ceza davaları için özellikle md. 6/3 hükmünde düzenlenmiştir.

AİHS 6. madde 3. fıkrada ceza davalarında şüphelinin hakları sayılmış ve fıkranın ‘c’ bendinde “bir suç ile itham edilen herkesin kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddî olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek” hakkına sahip olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu hükme göre, hakkında bir suç isnadı olan kişi ücretsiz müdafî yardımından faydalanabilir. Ancak bu hak sınırsız olmayıp eğer şüpheli mali imkanlardan yoksunsa ve

¹⁶⁷⁰Karakoç, 2005, **a.g.k.**, 69.

¹⁶⁷¹CMK 2/c’de Müdafî, şüpheli veya sanığın ceza muhakemesinde savunmasını yapan avukatı olarak tanımlanmıştır.

¹⁶⁷²İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 330.

adaletin temini için gerekliyse geçerlidir¹⁶⁷³. Yeterli maddi imkanlara sahip olmadığı için avukat yardımı talep eden kişi, imkânı olmadığını ispatla yükümlüdür¹⁶⁷⁴. Maddede geçen ‘adaletin yerine gelmesi için gerekli olma’ şartı ise davanın karmaşıklığı, isnat edilen suçun niteliği ve karşılaşılan cezanın ağırlığı gibi çeşitli ölçülere tabidir¹⁶⁷⁵.

İç hukukta bir ceza davası olarak görülmesi dahi AİHM’nin suç isnadına ilişkin özerk yorumu sayesinde bir suç karşılığı olarak nitelendirilen yaptırımlara ilişkin olarak, yargılamada müdafî ile temsil edilme ve bundan ücretsiz yararlanma hakkı geçerlidir; aksi halde AİHS md. 6/1 ve md. 6/3’ün birlikte ihlali söz konusu olabilir¹⁶⁷⁶. Örneğin vergi borcunun ödenmemesi sonucunda bir hapis cezası öngörüldüğü takdirde yargılamaya ilişkin olarak Benham davasında¹⁶⁷⁷ AİHM, yaptırımın ağırlığı ve uygulanacak hukukun karmaşıklığını dikkate alarak adil bir yargılama için ücretsiz müdafî atanması gerektiğine karar vermiştir.

Ücretsiz olarak müdafiden yararlanma hakkı, önsoruşturma safhasında da geçerlidir¹⁶⁷⁸. Sanığın hakkında yürütülen soruşturmanın polisteki başlangıç aşamasından itibaren¹⁶⁷⁹ müdafî ile görüşme hakkı mevcuttur¹⁶⁸⁰. Bunun yanı sıra AİHS md. 6/3 gereği şüpheli sadece soruşturma ve dava sonucunda değil, yargılamanın tüm aşamalarında ve dolayısıyla kanun yolları aşamasında bir avukat aracılığıyla temsil edilmelidir¹⁶⁸¹.

AİHM içtihadına göre avukatla şüphelinin görüşmenin engellenmesi, sadece temsil hakkını değil dava hakkını da engeller nitelikte değerlendirilmektedir¹⁶⁸². Örneğin Golder kararında¹⁶⁸³ iç hukukta mahkemeye başvuru hakkını yasaklayan bir hüküm bulunmamakla beraber mahkûmun avukatla görüşmesi engellenmiştir. Mahkûm avukatıyla görüştüktan

¹⁶⁷³İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 265.

¹⁶⁷⁴AİHM’nin 25.09.1992 tarihli Croissant vs. Almanya kararı.

¹⁶⁷⁵AİHM’nin 24.05.1991 tarihli Quaranta vs. İsviçre kararı.; İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 265.

¹⁶⁷⁶İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 331.

¹⁶⁷⁷AİHM’nin 10.06.1996 tarihli Benham vs. Birleşik Krallık kararı.

¹⁶⁷⁸AİHM’nin 20.06.2002 tarihli Berlinski vs. Polonya kararı.

¹⁶⁷⁹AİHM’nin 25.01.1996 tarihli John Murray vs. Birleşik Krallık kararı; AİHM’nin 12.05.2015 tarihli John Magee vd. vs. Birleşik Krallık kararı.

¹⁶⁸⁰İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 264.

¹⁶⁸¹İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 331.

¹⁶⁸²İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 123.

¹⁶⁸³AİHM’nin 21.02.1975 tarihli Golder vs. Birleşik Krallık kararı.

sonra dava açıp açmamaya karar vereceği için, avukatla görüşmesinin engellenmesi fiilen dava açma imkânının elinden alınması ve dava hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir¹⁶⁸⁴.

AİHS md. 6, f. 3/c’de ceza yargılamaları için ücretsiz müdafî yardımı bir hak olarak düzenlenmekle birlikte, hukuk davalarına ilişkin olarak sözleşmede bu hak açıkça yer almamaktadır¹⁶⁸⁵. Ancak medeni usule ilişkin uyuşmazlıklarda adli yardım AİHM tarafından AİHS md. 6, f. 3/c bendi değil md. 6/1 kapsamında hakkaniyete uygun yargılama kriterine göre değerlendirilmektedir. Eğer yargılama masraflarının yüksek olması hakkın özünü zedeleyecek bir engel oluşturuyorsa bu bakımdan bir ihlale neden olabilir. Örneği Airey vs. İrlanda davasında¹⁶⁸⁶ başvuru boşanmak için dava açmıştır ve ücretsiz müdafî söz konusu olmadığı gibi mahkemede avukat aracılığıyla temsil masrafı hayli yüksektir. Davada AİHM, uygulanan usullerin karmaşık oluşu, başvurunun iddia ettiği durumların ispatlanması gereği gibi hususları göz önünde bulundurarak “başvurucunun mahkemede kendi kendini temsil etmesini beklememek gerektiği” yönünde karar vermiştir¹⁶⁸⁷.

Airey vs İrlanda davasının sonucuna bakılarak, AİHS md. 6, f. 3/c’de ceza yargılaması için ücretsiz müdafî hakkının medeni hak ve yükümlülöklere yönelik olarak doğrudan uygulanacağı sonucuna varmak mümkün değildir. Buradaki ücretsiz avukat yardımı, yalnızca dava usulü çok karmaşık olduğu ve bu sebeple kişinin kendi davasını etkili biçimde savunmasının zorlaştığı veya iç hukukta avukatla temsil zorunluluğu olduğu halde başvurunun buna maddi gücü olmadığı hallerde, mahkemeye ulaşma hakkı açısından geçerlidir¹⁶⁸⁸. AİHM her davada somut olaya göre Airey davası kriterlerinin gerçekleşip gerçekleşmediğini incelemektedir. Bu kriterler, incelenirken aynı zamanda başvurunun duygusal durumu, eğitim durumu, yaş ve tecrübesi de dikkate alınır çünkü bunlar kişinin bir davayı avukat olmadan yürütüp yürütemeyeceğini belirlerken önemlidir¹⁶⁸⁹. Her ne kadar AİHM, Airey kriterlerinde dava usulünün karmaşık olmasını bir kriter olarak belirlediyse

¹⁶⁸⁴İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 123.

¹⁶⁸⁵İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 123.

¹⁶⁸⁶AİHM’nin 09.10.1979 tarihli Airey vs İrlanda kararı.

¹⁶⁸⁷İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 124; AİHM’nin 09.10.1979 tarihli Airey vs. İrlanda kararı.

¹⁶⁸⁸İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 124; AİHM’nin 09.10.1979 tarihli Airey vs. İrlanda kararı.

¹⁶⁸⁹İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 125.

de aslında uygulamada çok az dava hukuk eğitimi almamış biri için karmaşık olmayabilir¹⁶⁹⁰ ve vergi davaları bu anlamda karmaşık olmasıyla ünlüdür. Madem ki müdafî hukuk devletin gereği olan bir yargılamanın güvencesidir¹⁶⁹¹ o halde vergi yargılamasında, vergi cezasıyla karşı karşıya olan mükellef için de bu hak tanınmalıdır.

AIHM'ye göre bir kişi hakkında adli işlemler başladığı andan itibaren, o kişi hakkında bir isnat olsun ya da olmasın o kişi AIHS 6. maddedeki güvencelerden yararlanabilir. Soruşturma makamlarının kişiden şüphelenmeye ve hakkında araştırma yapmaya başladığı zaman, bu hakkın da başlangıcı sayılır¹⁶⁹².

Türk ceza hukukunda CMK md. 160/1 uyarınca “Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar”. Dolayısıyla savcının araştırmayı başlattığı andan itibaren şüpheli AIHS 6. madde güvencelerinden yararlanabilir ve savunma hakkı kapsamında avukatla temsil talep edebilir. Nitekim CMK md. 149/1 hükmünde bu husus “Şüpheli veya sanık, soruşturma ve kovuşturmanın her aşamasında bir veya birden fazla müdafîin yardımından yararlanabilir; kanunî temsilcisi varsa, o da şüpheliye veya sanığa müdafî seçebilir” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca “Soruşturma ve kovuşturma evrelerinin her aşamasında avukatın, şüpheli veya sanıkla görüşme, ifade alma veya sorgu süresince yanında olma ve hukukî yardımda bulunma hakkı engellenemez, kısıtlanamaz” (CMK md. 149/3). Bununla birlikte ifade ve sorgu aşamasında “Sanığa veya şüpheliye müdafî seçme hakkının bulunduğu ve onun hukukî yardımından yararlanabileceği, müdafîin ifade veya sorgusunda hazır bulunabileceği, kendisine bildirilir. Müdafî seçecek durumda olmadığı ve bir müdafî yardımından faydalanmak istediği takdirde, kendisine baro tarafından bir müdafî görevlendirilir” (CMK md. 147/1/c). Müdafîin görevlendirilmesinde ise “Şüpheli veya sanıktan kendisine bir müdafî seçmesi istenir. Şüpheli veya sanık, müdafî seçebilecek durumda olmadığını beyan ederse, istemi halinde bir müdafî görevlendirilir” (CMK md.

¹⁶⁹⁰Inceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 126.

¹⁶⁹¹Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 165.

¹⁶⁹²Centel ve Zafer, 2006, **a.g.k.**, 137: AIHM'nin 28.6.1975 tarihli König vs. Almanya kararı; AIHM'nin 27.6.1968 tarihli Wemhoff vs. Almanya kararı.

150/1). Dolayısıyla AİHS'nin yanı sıra CMK ile şüphelinin avukatla temsil hakkı güvence altına alınmıştır.

CMK md. 160/2'ye göre “Cumhuriyet savcısı, maddî gerçeğin araştırılması ve adil bir yargılamanın yapılabilmesi için, emrindeki adlî kolluk görevlileri marifetiyle, şüphelinin lehine ve aleyhine olan delilleri toplayarak muhafaza altına almakla ve şüphelinin haklarını korumakla yükümlüdür.” Bu madde savunma hakkı bakımından oldukça önemlidir çünkü ceza muhakemesinde henüz soruşturma aşamasında adil yargılanmayı güvence altına alacak ve şüphelinin de haklarını koruyacak savcılık makamı mevcuttur. Her ne kadar savcılık iddia makamı olsa da ceza hukukunda kamu düzeni esas olduğu için amaç gerçeğin ortaya çıkartılmasıdır ve bunun için yapılan araştırmada şüphelinin hakları da korunur. Vergi yargılamasında ise -her ne kadar kamu düzeni esas olup amaç gerçek mahiyeti ortaya çıkarmak olsa da – hâkimin dışında mükellefin savunma hakkını koruyacak bir makam veya hukuki bilgi sahibi bir yetkili yoktur. Türk vergi hukukunda mükellefin aleyhine yapılan ve dava konusu olan işlemlerin hepsinin sonucunda bir yaptırım vardır. Bu yaptırımların ceza niteliğiyle AİHM ve AYM içtihatları doğrultusunda AİHS 6. maddedeki ceza yargılamasına ilişkin güvenceler kapsamında olduğu göz önüne alındığında, ceza muhakemesinde tanınan zorunlu müdafiliğin vergi yargılamasında da tanınması ve hakkında vergi cezası kesilen mükellefe talebi doğrultusunda bir avukat atanması gerekir. Ceza yargılamasında zorunlu müdafilik sisteminin getirilmesinin sebebi, iddia makamı hukuki donanımına sahipken şüphelinin dezavantajlı konumda olduğunun kabul edilmesi ve sanıkla iddia makamı arasındaki çekişmenin, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri kapsamında dengeli şekilde yapılabilmesi için şüphelinin de hukuki donanımına sahip birinden yardım alması düşüncesidir. Bu nedenle ceza yargılamasında sanığın hukuki bilgisi ve tecrübesi olan bir temsilciye ihtiyacı olduğu kabul edilir¹⁶⁹³. Bu noktada vurgulamak gerekir ki aynı durum vergi mükellefi için de geçerlidir çünkü vergi idaresi ve vergi inceleme elemanları hukuki ve teknik donanımına sahipken mükellef için -kendisinin hukukçu veya serbest muhasebeci mali müşavir olması durumu haricinde- aynı bilgi ve donanımına sahip olması beklenemez.

¹⁶⁹³Zafer, 2013, a.g.k, 522.

Ceza muhakemesi hukukunda savunma hakkı aynı zamanda şüphelinin sürecin tamamında avukatıyla serbestçe görüşmesini gerektirir. Bunun kısıtlanması savunmaya baskı yapmak anlamına gelir¹⁶⁹⁴. Diğer yandan re’ sen araştırma ilkesi gereğince mahkemenin maddi gerçeği araştırma yükümlülüğü şüphelinin haklarının korunmasını da kapsar ancak bu durum avukat yardımıyla savunma gereğini ortadan kaldırmaz¹⁶⁹⁵. Dolayısıyla, buradan kıyasla vergi hukukunda mükellefin denetim aşamasından başlayarak her aşamada avukatıyla serbestçe görüşebilmesinin kabulü gerekir.

3.6 Vergi Yargılama Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkının Deliller Aracılığıyla Kullanılması

Bir kamu hukuku dalı olarak vergi yargılama hukukunun amacı gerçeği bularak adalete ulaşmaktır. Bu bağlamda maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasına ise ispat denir¹⁶⁹⁶.

Hukukta geçerli olan iddia sahibinin iddiasını ispatla yükümlü olduğuna dair genel kural vergi hukukunda da aynı şekilde uygulanır ve ispat yükü bir olaydan kendi lehine sonuç çıkaracak olan tarafa düşer¹⁶⁹⁷. Ancak VUK md. 3/B/3’e göre “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”. VUK md. 3/B/1, “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmüyle vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesini öngörmüş ve VUK md. 3/B/3’de ise aslında bu ilke doğrultusunda bir karineye yer verilmiştir. Vergi hukukunda vergilendirmeye temel teşkil eden olay ve olguların hayatın olağan akışına uygun biçimde geliştiği ve böylece iktisadi, ticari ve teknik gereklere göre şekillendiği kabul edilir¹⁶⁹⁸. Bu hükümle birlikte, taraflardan birinin iddiası ekonomik, ticari ve teknik gereklere uymuyorsa

¹⁶⁹⁴Erem, 1984, **a.g.k.**, 705.

¹⁶⁹⁵Zafer, 2013, **a.g.k.**, 521.

¹⁶⁹⁶A. Tezel (1981). Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi. *Reşit Kaynar'a Armağan*, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İstanbul: Met/er Matbaası, s. 253.

¹⁶⁹⁷Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 207-208.

¹⁶⁹⁸Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 79.

veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmışın dışında bir durum varsa, ispat yükü bunu iddia eden tarafa yüklenmiştir¹⁶⁹⁹. Örneğin faizsiz ipotekli borç verme işlemleri için, ekonomik ve ticari hayatta faiz alınmadığı düşünülemez. Mükellef eğer faizsiz borç verdiğini ileri sürmekteyse, burada ekonomik ve ticari hayatın gereklerine aykırı ve mutad olmayan bir durum olduğu için bunu ispat yükü mükellefe düşer. Danıştay’a göre mükellef borç verdiği kişiyle arasında yakın akrabalık ilişkisi olduğunu ileri sürerek bunu ispatlayabilir¹⁷⁰⁰.

VUK md. 3/B/3’te öngörülen karine, genellikle vergi idaresi lehine işleyen bir karinedir. Vergilendirmeyi etkileyen olayların alışılmışın dışında gerçekleştiği ve bunun sonucunda daha az vergi yükü olduğu iddiası genel olarak mükellef tarafından ileri sürüldüğü için ispat yükü de ona düşmektedir¹⁷⁰¹. Öğretide vergi idaresi lehine yapılan bu yasal düzenlemenin hayatın olağan akışı ölçüsüne ve usul hukukunun kuramsal ilkelerine uygun olduğu savunulmuştur¹⁷⁰². Ancak bu karinenin ispat yükünün değiştirerek mükellefe yüklediğini ve böylece mükellefin savunma hakkının kullanılmasını en başından zorlaştırdığını belirtmek gerekir. Hali hazırda üstün güçlerle donatılmış olan vergi idaresine kanuni olarak böyle bir kolaylık sağlanması mükellefi oldukça savunmasız bırakmaktadır.

Bununla birlikte VUK md. 3 hükmü vergi incelemesi esnasında, idarenin yaptığı işleme esas aldığı ve idari işlemin sebep unsurunu oluşturan dayanaktır. Dolayısıyla, vergi idaresinin yaptığı işlemler de mutlaka somut tespit ve delillere bağlı olmalı, soyut itham ve varsayımlara dayanmamalıdır. Vergi dairesi tarafından mükellef aleyhinde cezalı işlem yapılabilmesi için bununla ilgili somut ve kesin tespitler olması ve ayrıca iddiaların ispat edilmesi gerekir¹⁷⁰³. Uygulamada idarenin ispat yükünün gereğini yerine getirmeksizin soyut ithamlarla işlem tesis ettiğine rastlanmakta¹⁷⁰⁴ ve Danıştay tarafından bu tutum *varsayıma dayalı bir yaklaşım* olarak nitelendirilmektedir¹⁷⁰⁵.

¹⁶⁹⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 79.

¹⁷⁰⁰Danıştay 7. Dairesinin 23.2.1978 tarih ve 1978/2195 Esas ve 1978/654 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁰¹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 79

¹⁷⁰²Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 82.

¹⁷⁰³Pınar, 2016, **a.g.k.**, 33.

¹⁷⁰⁴Pınar, 2016, **a.g.k.**, 33.

¹⁷⁰⁵Danıştay 9. Dairesinin 20.1.2010 tarih ve 2008/3402 Esas ve 2010/84 Karar sayılı kararı:

“Bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşmak suretiyle yapılacak yorum, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyiniyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek

Bu anlamda vergi idaresinin iddiasını ispat yükü olduğu gibi, mükellefin de bu iddiaların gerçek ve hukuka aykırı olduğunun kesin ve somut delillerle gösterilmesini ve ispatlanmasını talep hakkı mevcuttur¹⁷⁰⁶. Bu hak, suçlamanın delile dayandırılmasını talep hakkı olarak nitelendirilmekte ve savunma hakkı kapsamında kabul edilmektedir¹⁷⁰⁷. Danıştay’a göre “Soyut ithamlara dayalı olarak düzenlenen vergi inceleme raporu suç oluşturan bir fiil için temel alınmaz”¹⁷⁰⁸.

Vergi yargılama hukukunun gerçeği bulma amacı doğrultusunda uyuşmazlıkların çözümünde ispat çok önemli olup, ispat için başvurulacak araçlara delil denir¹⁷⁰⁹. Bir diğer ifadeyle deliller, yargılama esnasında tarafların iddia ve savunmalarına dayanak teşkil eden ispat araçlarıdır¹⁷¹⁰.

Bir uyuşmazlık yargıya intikal ettiği takdirde kural olarak tarafların iddialarını ispatlaması deliller aracılığı ile mümkün olur¹⁷¹¹ ve delillerin savunma hakkı bakımından önemi bu noktada ortaya çıkar. Mükellef iddiasını elverişli delillerle ispatlayabildiği ölçüde savunma hakkını kullanabilecektir. İspat, mükellef hakları ile hazinenin çıkarı arasındaki denge için hassas bir konudur¹⁷¹².

yasal olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyiniyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır. Olayda, her ne kadar ... Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitlere göre, şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşku bulunmakta ise de anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, ... Ltd. Şti.’nin beyannameleri vermesi, faturalarının anlaşmalı matbaaya bastırması, faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yıllarda yapılmış yoklamaların bulunmaması karşısında, davacı şirketin ödemelerini nakit yaptığı, ... Ltd. Şti.’nin mal alış faturaları sahte olduğundan satışlarının da sahte olduğu sonucunun ortaya çıktığı ve vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediği hususlarına dayanarak anılan şirketin davacı şirket adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır. Bu nedenle aksi yöndeki Mahkeme kararının vergi ziyai cezalı katma değer vergisine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerekmiştir”.; Benzer yönde başka bir karar için bkz: Danıştay 9. Dairesinin 20.1.2010 tarih ve 2008/3402 Esas ve 2010/84 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁰⁶Pınar, 2016, **a.g.k.**, 34.

¹⁷⁰⁷Danıştay 7. Dairesinin 5.11.2001 tarih ve 2000/5780 Esas ve 2001/3407 Karar sayılı kararı.; Pınar, 2016, **a.g.k.**, 37.

¹⁷⁰⁸Danıştay 9. Dairesinin 16.04.2009 tarih ve 2008/3139 Esas ve 2009/1799 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁰⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 28.

¹⁷¹⁰Soydan, 2010, **a.g.k.**, 150.

¹⁷¹¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 28.

¹⁷¹²Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 206.

Deliller, kesin ve takdiri deliller olarak iki grupta nitelendirilir. Kesin delil, hâkimi bağlayıcı nitelikte olan delildir. Bir diğer deyişle, kesin delille ispat edilen bir olayı hâkim doğru kabul etmek zorundadır ve burada takdir yetkisi bulunmamaktadır¹⁷¹³. Medeni usul hukukunda kabul edilen kesin deliller mevcuttur. Ancak re’ sen araştırma ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkelerinin geçerli olduğu ceza yargılaması ve idari yargılama hukukunda kesin delil kabul edilmemiştir. İdari yargılama hukukunda takdiri delil sisteminin ağırlığı vardır¹⁷¹⁴. Dolayısıyla vergi yargılamasında kullanılan deliller de takdiri delil niteliğindedir ve buna göre delillerle ilgili sınırlı bir sayma olmadığı gibi her delil eşit güçte ve hâkimin takdirindedir¹⁷¹⁵.

İYUK “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller” başlıklı 31. Maddesinde, kendi bünyesinde düzenlemediği bazı konularda HMK’ya açıkça atıfta bulunmuştur. Buna göre;

“1. Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakimın davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, dosyanın taraflar ve ilgililerce incelenmesi, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler, elektronik işlemler ile ses ve görüntü nakledilmesi yoluyla duruşma icrasında Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır.

2. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır”.

Bu hüküm uyarınca, vergi yargılama hukukunda ispata ilişkin konular ile delil tespiti ve delillerle ilgili olarak HMK ve VUK hükümleri birlikte uygulanmaktadır. Bu sebeple çalışmanın bu bölümünde bu husus gözetilmiş, Vergi yargılama hukukunda mükellefin savunma hakkının deliller aracılığıyla kullanılması hususu incelenirken her iki kanun uygulaması birlikte ele alınmıştır.

VUK md. 3/B/2’e göre “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir”. Bu hükümle VUK, vergi hukukunda

¹⁷¹³Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 28.

¹⁷¹⁴Tezel, 1981, **a.g.k.**, 253.

¹⁷¹⁵Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 28.

yeminin delil olarak yasaklamıştır ve bu nedenle yemin vergi yargılamasında ispat aracı olarak kullanılamaz. Vergi yargılama hukukunda kullanılabilecek deliller, tanık, keşif, bilirkişi, mükellefin bildirim, beyanname, defter, kayıt ve belgeleri ile vergi dairesi tutanaklarıdır. Ayrıca delil niteliğinde olmamakla birlikte ispat aracı olarak kullanılan ikrar ve karineler de çalışma kapsamında yer almaktadır. Bunlar arasında, mükellefin savunma hakkını kullanırken doğrudan yararlanabileceği ve lehine olabilecek deliller, tanık, keşif ve bilirkişidir. İkrar ve vergi dairesi tutanakları ise esasen mükellefin aleyhindedir. Karineler ve mükellefin kendi beyan ve kayıtları ise mükellefin hem lehine hem aleyhine olarak kullanılabilecek niteliktedir. Çalışmanın konusu esas olarak savunma hakkıyla vergi yargılama hukukunda kullanılan delillerin ilişkisi olduğu için, genel olarak delillerin ayrımlarına yer verilmemiş, deliller bu kısımda çalışmanın konusuyla sınırlı olarak incelenmiştir. Bu bağlamda sırasıyla tanık, bilirkişi, keşif, karineler, ikrar, mükellefin beyan ve kayıtları ile vergi idaresi tutanakları incelenecektir.

3.6.1 Tanık

Tanık, duruşmada bilgisine görgüsüne başvurulmuş ve bildiğini anlatan kimsedir¹⁷¹⁶. Dolayısıyla davada çekişmeli olan olay ve durumlarla ilgili olarak bir tanığın aktardıkları, onun gördükleri ve duyduklarıyla sınırlıdır. Tanık, davada yalnızca şahit olduklarını aktaran kişi olduğu için kendisine görüşü sorulmaz ve olayları yorumlaması da mümkün olmaz¹⁷¹⁷. Belirtmek gerekir ki her ne kadar tanık delili terim olarak bu şekilde kullanılsa da esasen delil olan tanığın kendisi değil, ifadesidir. Başka bir deyişle, tanık delilinin kendisi değil kaynağıdır¹⁷¹⁸.

Nitelik olarak tanık ifadesi takdiri bir delildir; dolayısıyla mahkeme tanık ifadesiyle bağlı olmadığı gibi başka delillerden ifadenin doğru olmadığı kanaatine ulaşırsa aksine hüküm vermesi mümkündür¹⁷¹⁹. Vergi hukukunda kural belge düzeni ve bu şekilde ispatlama olduğu için vergi yargısında tanığın işlevi sınırlıdır¹⁷²⁰. Ayrıca, tanık beyanı takdiri bir delil

¹⁷¹⁶<https://sozluk.gov.tr> (Erişim tarihi 5.1.2022) (http- 44)

¹⁷¹⁷Pekcanıtez, Atalay ve Özkes, 2021, **a.g.k.**, 408.

¹⁷¹⁸Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 177.

¹⁷¹⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 189.

¹⁷²⁰Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 38.

olması sebebiyle, belge ve kayıt düzeninin olduğu bir alanda bunları desteklemek için kullanılmalıdır¹⁷²¹. Buna karşılık kişiler arası ilişkilerde meydana gelen vergiyi doğuran olayın bazen tek ispat aracı tanık ifadesi olabilir. Özellikle inşaat sektöründe daire alım-satımı gibi konularda iktisadi gerçeğin ortaya çıkarılması için tanık ifadesinden yararlanmak gerekebilir¹⁷²². Danıştay kararlarında emtia alıcısı, bir doktorun hastaları, avukatların müvekkilleri, kiracı, iş yerinde çalışan işçi, taşıt sürücüsü vb. kişiler tanık olarak kabul edilmiştir¹⁷²³.

İYUK 31. maddede HMK'ye yapılan atfa göre delillere ilişkin olarak bilirkişi, keşif ve delil tespitiyle ilgili hususlarda HMK uygulanacaktır. Buna karşılık tanık beyanına ilişkin bir atıf burada yer almamıştır. Ayrıca İYUK md. 31/2'ye göre "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır". Vergi yargısında ise VUK md. 3/B/2'ye göre ancak vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunan tanık ifadeleri delil olarak kullanılabilir. Sonuç olarak, vergi yargılama hukukunda tanık ifadesi bir delil olarak kabul edilmekle birlikte sınırlandırılmış olup, nasıl kullanılacağı tartışma konusudur.

Vergi yargılama hukukunda tanık ifadesinin sınırlama getirilmesinin amacı mükellefe güvenlik sağlamaktır¹⁷²⁴. Tanık ifadesine delil olarak kullanılabilmesi için kanun gereği vergiyi doğuran olayla tanık arasında doğal ve açık bir ilginin olması gerekir. Kanun koyucu bu sınırlamayı mükellefin güvenliği için getirmiştir ancak 'doğal ve açık ilginin' ne zaman hangi şartlarda olacağını tanımlamamıştır. Bunu tespit edecek olan vergi hakimidir¹⁷²⁵ ve bu nedenle tanığın kural olarak vergiyi doğuran olayla doğrudan bir iktisadi ilişkisi olması beklenir¹⁷²⁶.

¹⁷²¹Danıştay 4. Dairesinin 24.11.1999 tarih ve 1999/1323 Esas ve 1999/427 Karar sayılı kararı.

¹⁷²²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 180.

¹⁷²³Danıştay 3. Dairesinin 28.2.1987 tarih ve 1986/1742 Esas ve 1987/501 Karar sayılı kararı.; Danıştay 3. Dairesinin 13.5.1987 tarih ve 1986/3625 Esas ve 1987/1255 Karar sayılı kararı.; Danıştay 3. Dairesinin 1.12.1987 tarih ve 1986/3250 Esas ve 1987/2717 Karar sayılı kararı.; Danıştay 4. Dairesinin 7.12.1988 tarih ve 1988/2042 Esas ve 1988/4360 Karar sayılı kararı.; Danıştay 3. Dairesinin 19.11.1987 tarih ve 1986/3234 Esas ve 1987/2632 Karar sayılı kararı.

¹⁷²⁴Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 86.

¹⁷²⁵Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 181.

¹⁷²⁶Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 33.

Danıştay kararları incelendiğinde, vergi yargılama hukukunda tanık ifadesi değerlendirilirken, bunun bir delil olarak kabul edilmesi için kanunda öngörülen şartların yanında birtakım karinelerin kabul edildiği görülür¹⁷²⁷. Örneğin, inceleme elemanı tarafından tek bir tanıktan değil ancak birbirini doğrulayan birkaç tanıktan alınan ve tutanakla tespit edilen ifadelerle dayanılarak tarhiyat yapılması mümkündür¹⁷²⁸. Bunun yanı sıra, mükellef ile arasında bir husumet, menfaat çatışması veya birliği olmayan kişilerden alınan ifadeler vergi tarhına dayanak oluşturabilir¹⁷²⁹ çünkü bu unsurlar tanıkların tarafsızlığı bakımından önemlidir¹⁷³⁰. Bir tanığın ifadesine başvurulurken mükellefle arasında daha önce bir husumet olup olmadığının araştırılması ve tanıklığın bu doğrultuda değerlendirilmesi gerekir çünkü husumet olması halinde tanık ifadesinin delil değeri azalacaktır¹⁷³¹.

Vurgulamak gerekirse tanık ifadesinden faydalanabilmek için kabul edilen karineler kesin nitelikte değildir. Tanık beyanının delil olarak kabul edilmesi için mutlak gerekli tek koşul kanunda öngörülen, tanığın vergiyi doğuran olayla açık ve tabii bir ilgisi olması gereğidir. Dolayısıyla tanık ifadelerinin delil kabul edilip edilmemesi somut olayın değerlendirmesine göre değişecektir¹⁷³². Vergilendirme işlemi öncesinde idarenin denetim aşamasında tanığa başvurması mümkündür ancak bunun için tanığın kanunda yazılı şartlara uygun olması gerekir¹⁷³³. Danıştay tarafından kabul edilen karinelerin kesin nitelikte kabul edilmemesi adil yargılanma hakkı bakımından önemlidir çünkü vergi denetimi esnasında faydalanılan tanıklar için idare nezdinde bu karineler geçerli değildir¹⁷³⁴. Vergi denetimi esnasında başvuru tanıkların yeterli veya isabetli olup olmaması da denetimin amacı olan

¹⁷²⁷Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 34.

¹⁷²⁸Danıştay 7. Dairesinin 17.03.2004 tarih ve 2001/821 Esas ve 2004/697 Karar sayılı kararı; Danıştay 7. Dairesinin 25.02.2004 tarih ve 2001/10282 Esas ve 2004/461 Karar sayılı kararı.

¹⁷²⁹Danıştay 4. Dairesinin 06.03.1985 tarih ve 1984/478 Esas ve 1985/714 Karar sayılı kararı.

¹⁷³⁰Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 34.

¹⁷³¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 190.

¹⁷³²Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 35.

¹⁷³³Candan, 2005, **a.g.k.**, 803.

¹⁷³⁴Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 35.

‘ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması ve sağlanması’ kriterine göre değerlendirilmelidir¹⁷³⁵.

VUK md. 257/2’de vergi incelemesi esnasında gerek iş sahibine gerekse işletmede çalışanlara “İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek” mecburiyeti getirilmiştir. İşletme çalışanları kural olarak; üretim ve hizmetin gerçekleştirilmesinde ve dolayısıyla vergiyi doğuran olaya tanık durumundadır. Zira satış işlemlerinden sorumlu çalışanların satılan malın gerçek satış tutarını en iyi bilecek kişi olduğunun kabulü gerekir¹⁷³⁶.

Bilgi toplama esnasında üçüncü kişilerin bilgisine başvurulduğunda artık bu tanıklığa dönüşür. İnceleme elemanı tarafından yapılacak tanık beyanı tespitinde tanığın mutlaka mükellefle işlemde bulunan bir kişi olması gerekir¹⁷³⁷. Tesadüfen mükellef hakkında bilgi ve belgeye sahip üçüncü kişilerden bilgi istemek, yani onların şahitliği VUK md. 3/B/2’ye aykırı olur.

Tanık, davanın tarafları dışında üçüncü bir kişidir ve dava konusu hakkında gerekli bilgiyi mahkemede anlatır. Dolayısıyla taraflar kendi işleri için tanıklık yapamazlar ancak vekilin, kanuni temsilcinin dolayısıyla vergi dairesinin (müdür hariç) bir görevlisinin tanık olarak dinlenmesi mümkündür¹⁷³⁸.

Vergi hukukunda tanık ifadesine ihtiyaç duyulan haller sadece vergiyi doğuran olaya ilişkin olmayabilir. Örneğin iş yerinin aramaya müsait olmadığı veya incelemenin hukuka aykırı olarak yapıldığı iddiaları vergiyi doğuran olay ve mahiyetiyle ilgili olmadığı halde bunların da ispatı gereklidir. Dolayısıyla bu iddiaların rapor değerlendirme komisyonu veya uzlaşma komisyonu nezdinde ileri sürülmesi ve tanık beyanıyla ispat edilmesi mümkün olmalıdır. Bu durum vergilendirme sürecinde yer alan fakat vergiyi doğuran olayla ilgili olmayan tüm işlemler ve durumlardaki hak ihlalleri için geçerlidir¹⁷³⁹ ve dolayısıyla mükellefin savunma hakkı bakımından büyük önem arz eder.

Her ne kadar vergi yargısında zaman zaman maddi olayın tespiti için tanık dinlenmesine ihtiyaç duyulsa da yargılama usulü bakımından bu mümkün olmamaktadır.

¹⁷³⁵Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 35.

¹⁷³⁶Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 183.

¹⁷³⁷Tezel, 1981, **a.g.k.**, 262.

¹⁷³⁸Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 178.

¹⁷³⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 511.

Medeni usul hukuku ve ceza yargılamasında ispat aracı olarak tanığın duruşmada dinlenmesi mümkündür. Ancak idari yargılama usulünde geçerli olan yazınlık ilkesi nedeniyle vergi yargısında bunun mümkün olmadığı Danıştay tarafından kabul edilmiştir¹⁷⁴⁰. Gerek öğretide gerekse içtihatlarda yer alan idari yargıda tanık dinlenemeyeceğine ilişkin ağırlıklı görüş, İYUK'ta tanık dinlenmesine dair bir hüküm olmadığı, İYUK md. 31'de tanık dinlenmesine ilişkin hükümlere atıf yapılmadığı, duruşmayla ilgili düzenlemelerde buna dair bir kabul olmadığı ve yazınlık ilkesinin geçerli olduğu savlarına dayanmaktadır¹⁷⁴¹. Ayrıca ne İYUK'ta ne de VUK'ta tanık dinlenip dinlenemeyeceği hususunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda Danıştay, İYUK md. 31'deki atıfta tanık ifadesine yer verilmediği ayrıca idari yargılama usulünde yazınlık ifadesi geçerli olduğu için “idari yargı yerlerinde yapılan yargılama sırasında ve duruşmada şahit dinlenilmesinin mümkün olmadığına” kanaat getirmiştir¹⁷⁴². Danıştay'a göre İYUK md. 31/2'de vergi uyuşmazlıklarına ilişkin olarak yapılan atıf, VUK'un yargılamayla doğrudan ilgili hükümleri olan md. 377, 378 ve mük. md. 378'i kapsar¹⁷⁴³.

VUK mük. md. 378'deki durumda inceleme elemanı veya serbest muhasebeci mali müşavir davacı/davalı veya temsilcisiyle birlikte duruşmaya katılmalıdır¹⁷⁴⁴. Böyle bir talep varsa mahkemenin takdir yetkisi olduğu için bu talebi ‘iddia ve savunmanın gerekli kıldığı haller’ varsa kabul edecektir¹⁷⁴⁵. VUK mük. md. 378'de dinlenebilecek kişilerden vergi inceleme elemanı vergi hukukuna göre aslında tanık değildir çünkü hem vergiyi doğuran olay ile hiçbir bağlantısı yoktur hem de vergiyi doğuran olay olduktan sonra vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini denetlemekle görevli kişidir. Bu kişiler tarafsız değildir çünkü yargılama önündeki davalı idarenin bir parçasıdır. Diğer yandan SMMM de vergiyi doğuran olay ile iktisadi bir ilişki içinde değildir. Kanun koyucu VUK mük. md. 378'deki kişilerin gerektiğinde dinlenebilmesini öngörmüştür ancak buradaki

¹⁷⁴⁰Danıştay 3. Dairesinin 24.12.1986 tarih ve 1986/1201 Esas ve 1986/2706 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁴¹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 510.

¹⁷⁴²Danıştay 3. Dairesinin 24.12.1986 tarih ve 1986/1201 Esas ve 1986/2706 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁴³Danıştay 7. Dairesinin 5.10.2006 tarih ve 2006/1488 Esas ve 2006/2447 Karar sayılı kararı.; Danıştay 7. Dairesinin 5.10.2006 tarih ve 2006/1488 Esas ve 2006/2477 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁴⁴Y. Özbacı (2001). Vergi Davaları. İstanbul: Oluş Yayıncılık.

¹⁷⁴⁵Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 39.

amaç bu kişilerin konum ve görevleri dolayısıyla uyumsuzluğu ilgilendiren teknik hususların aydınlatılmasıdır¹⁷⁴⁶. Bununla birlikte VUK mük. md. 378 “...tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini *de* dinler.” hükmünde yer alan dahi anlamındaki “de” bağlacı, VUK md. 3’te yer alan tanıklar dışında dinlenebilecek kişiler olduğu yönündeki görüşü destekler niteliktedir¹⁷⁴⁷.

İnceleme elemanı ve SMMM’nin duruşmada yapacağı açıklamalar vergi incelemeleri ve defterlerin ve hesap planının izahı ile sınırlıdır. Bu kişilerin yargılama esnasında hukuki nitelendirme yapmak, savunma yapmak, karşı tarafın itirazlarını cevaplamak gibi bir rolü bulunmamaktadır çünkü bu kişiler davanın tarafı olmadığı gibi hukuki nitelendirme ve savunma yapmak avukatların faaliyet alanına dahildir¹⁷⁴⁸. Ancak dinlenecek inceleme elemanı vergi dairesi müdürü olursa buna istisna oluşturur çünkü vergi dairesi adına yasal yollara başvuran, savunma yapacak olan birim vergi dairesidir¹⁷⁴⁹. Ancak bu durum söz konusu olduğunda duruşma esnasında vergi dairesi müdürünün, mükellefin itirazlarını da yanıtlaması gerektiği kabul edilmelidir¹⁷⁵⁰.

VUK 3. maddesi vergilendirme sürecinde tanık ifadesinin delil olarak kullanılabilmesini öngörmüştür fakat İYUK md. 31’de tanık konusunda atıf yer almaması nedeniyle bu hükmün yargılama sürecini de kapsayıp kapsamadığı tartışma konusudur. Nitekim idari aşamada tanığa başvurulması ile vergi mahkemesinde tanık dinlenmesi birbirinden farklıdır¹⁷⁵¹. Bu noktada şu iki soruyu sormak gerekir: Bir inceleme elemanı tarafından tanık ifadelerinden yola çıkılarak düzenlenen bir rapora istinaden yapılan tarhiyata karşı dava açan mükellef, davada inceleme esnasında tanıkların ifadelerinin güvenilir şekilde alınmadığını ileri sürerek mahkemede dinlenmelerini talep edebilir mi?¹⁷⁵²

¹⁷⁴⁶Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 39.

¹⁷⁴⁷Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 40.

¹⁷⁴⁸E. Doğrusöz (2000). Vergi Yargısında Duruşma. *Vergi Sorunları*, 144, s. 156.

¹⁷⁴⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 508.

¹⁷⁵⁰Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 40.

¹⁷⁵¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 175.

¹⁷⁵²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 176.

Benzer şekilde re’ sen araştırma ilkesi gereğince mahkemenin bu tanıkları kendisinin yeniden dinlemesi mümkün müdür?

Öğretideki ağırlıklı görüş bu sorulara olumlu cevap vermektedir¹⁷⁵³. Öğretide, bunun VUK md. 3/B/2 hükmü dolayısıyla mümkün olduğu, vergi mahkemelerinde tanık dinlenebileceği ileri sürülmüş ayrıca İYUK md. 31/2’de vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin saklı tutulduğu vurgulanmıştır¹⁷⁵⁴. İYUK md. 31/2’nin atfıyla VUK md. 3/B/2 dolayısıyla bu sonuca ulaşılmaktadır. Buna karşılık Danıştay’ın görüşü aksi yöndedir¹⁷⁵⁵.

Pozitif hukuk düzenlemesine bakıldığında her ne kadar idari yargıda duruşmada tanık dinlenilmesine ilişkin bir hüküm olmasa da bunu engelleyen bir hüküm de bulunmamaktadır. Sadece yazılılık ilkesi bunu engelleyen bir durum olmadığı gibi eğer tanık ifadesine bir delil olarak ihtiyaç varsa buna bir çözüm bulunması gerekir. Dolayısıyla tanık ifadesinin duruşmada dinlenmesi içtihatla kabul edilmesi mümkündür; idari yargıcın buna yetkisi vardır¹⁷⁵⁶. Diğer yandan İYUK md. 31/2’deki atfın VUK’taki sadece bu maddeleri kapsayacağına dair bir açıklık olmadığından aslında Danıştay daraltıcı yorum yapmıştır. İYUK md. 31/2’ye göre İYUK ve HMK’ye atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarına VUK ‘ilgili’ hükümleri uygulanır. VUK md. 3 vergi hukukunda ispat ve delillerle ilgilidir ve vergi uyuşmazlık çözümlerinde doğrudan ilgilidir. Ayrıca yargılama usulünün yazılı olması tanık dinlenmesine engel teşkil etmez çünkü duruşma burada da kabul edilmiştir¹⁷⁵⁷. İYUK md. 31/2’deki atıf VUK 3. maddeyi de kapsamaktadır ve buradaki tanık ifadesi delil olarak kabul edilmiştir. Bu yüzden vergi yargısında tanık dinlenmesi mümkün olup aksi yöndeki uygulama hatalıdır¹⁷⁵⁸.

Uygulamadaki başka bir çelişki ve mükellef açısından haksızlık ise VUK md. 359’da düzenlenen kaçakçılık fiili dolayısıyla açılan davalarda görülür. VUK md. 359’daki fiillerin

¹⁷⁵³Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 508.; Tezel, 1981, **a.g.k.**, 254; Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 40.

¹⁷⁵⁴Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 509.

¹⁷⁵⁵Danıştay 3. Dairesinin 21.12.1986 tarih ve 1986/1201 Esas ve 1986/2706 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin 25.12.1990 tarih ve 1989/340 Esas ve 1990/3569 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁵⁶G. Kaplan (2019). *İdari Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, s. 492.

¹⁷⁵⁷Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 36.

¹⁷⁵⁸Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 37. Benzer görüş için bkz: Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 846.

işlenmesi suretiyle vergi ziyai cezası kesildiği takdirde vergi mahkemesinde açılan davada mükellefin tanık dinletme imkânı bulunmamaktadır. Ancak aynı fiil sonucu ceza mahkemesinde açılan davada ceza muhakemesinin niteliği gereği mükellefin tanıkları dinlenebilmektedir. Burada kaçakçılığın bir suç, vergi ziyayının ise bir kabahat olduğu şeklinde bir meşrulaştırma yapmak da mümkün değildir çünkü bazen vergi kabahatleriyle sebep verilen kayıplar vergi suçlarından çok daha yüksek meblağa ulaşabilmektedir. Dolayısıyla aynı mükellef ve aynı fiil söz konusu olduğu halde, farklı savunma imkanları tanınması hukuka aykırılık teşkil eder. Sonuç olarak vergi yargısında tanık dinlenebileceğinin kabul edilmesi gerekir¹⁷⁵⁹.

Uygulamada tanık ifadeleri adli yargıda tespit davası yoluyla veya noterde beyanın tutanağa geçirilip daha sonra bu tutanağın davaya delil olarak sunulmasıyla kullanılmaktadır¹⁷⁶⁰. Bu sebeple noter veya sulh hâkimi huzurunda tanık dinletilip bu tutanağın vergi davasında dosyaya ibraz edilmesi halinde bunun değerlendirilmesi gerekir. Aksi halde inceleme elemanının aldığı tanık ifadeleri geçerli bir delil olarak kabul görürken noterin veya sulh hakiminin aldığı ifadenin geçerli olmaması şeklinde bir sonuç doğar ki bunun kabulü mümkün değildir¹⁷⁶¹.

Sonuç olarak vurgulamak gerekirse, vergi yargılama hukukunda tanık delili ile ilgili olarak vergilendirme sürecinde VUK md. 3/B/2 dolayısıyla tanık ifadesi ispat aracı olarak kullanılmaktadır. Diğer bir deyişle, dava konusu edilen bir tarhiyatın temelinde tanık ifadesine dayalı bir inceleme yapılmış olması mümkündür. Bu durumda tarhiyat aşamasındaki tanık ifadelerinin doğruluğunun teyit edilmesi vergilendirme işleminin hukukilik denetimi için önemlidir. Bu nedenle yargılama aşamasında, idari aşamada olduğu gibi uyuşmazlığın elverdiği ölçüde ve kanunda sayılan şartları taşıyan kişilerin tanık olarak dinlenmesi yargı denetiminin doğru ve etkili olabilmesi bakımından zaruridir¹⁷⁶². Tarhiyat

¹⁷⁵⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 511-512.

¹⁷⁶⁰Karakoç, 2011, **a.g.k.**, 846-847.

¹⁷⁶¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 190. Aksi yönde görüş için bkz: Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 37. Yazar burada, üçüncü kişilerin ifadelerinin noterde tespit edilmesi durumunda bunun tanık ifadesi olarak değerlendirilemeyeceğini ileri sürmüştür. Yazara göre çünkü üçüncü kişilerin tanık olarak nitelendirilmesi için mahkemece belirli bir usul çerçevesinde dinlenilmesi, ayrıca yargıcın sorularıyla kişileri yönlendirmesi gerekir ve mahkemede tanık, uyuşmazlıkla ilgili olarak bildiği şeyleri rastgele anlatmaz, yargıcın olayı aydınlatmak için sorduğu sorulara cevap verir. Bu yüzden noterce ifadesi tespit edilen kişi ‘tanık’ sıfatını taşımaz.

¹⁷⁶²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 180.

ve ceza konusunda yetkili olan idareye tanık dinleme hakkı verilip, mükellefin mahkeme önünde tanık dinletme hakkının sınırlandırılması açıkça silahların eşitliği ilkesinin ve dolayısıyla savunma hakkının ihlalini oluşturur¹⁷⁶³.

Tanık delili çelişmeli yargılamanın bir unsuru olarak AİHS md. 6/3/d’de, tanıkların çapraz sorgulanmasına ilişkin güvence ile düzenlenmiştir¹⁷⁶⁴. Buna göre sanığın haklarından biri “İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında dinlenmelerinin sağlanmasını istemektir”. Bu hüküm yukarıdaki açıklamalar dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Örneğin bir inceleme elemanı tanık beyanını esas alarak bir inceleme raporu hazırlayabilir ancak burada bu ifadenin geçerliliği tartışılabilir çünkü öncelikle tanık hâkim önünde dinlenmemiştir. Buradaki tanık ifadesi ceza yargılama hukukunda yer alan adli kolluğun aldığı ifadeye benzetilebilirse de işbu durumda tanığın yanında avukatı bulunmamaktadır. Dolayısıyla tanığın inceleme elemanı tarafından yönlendirmesi söz konusu olabilir.

Uygulamada tanık ifadeleri idari aşamada alınıp vergi tarihine dayanak olarak kullanılmakta ve yargı aşamasında da delil olarak kabul edilmektedir. Buna karşılık yargılama aşamasında tanık dinlenmesi kabul edilmemektedir. Bu durum silahların eşitliği ilkesine ve dolayısıyla adil yargılanma hakkına aykırılık teşkil eder çünkü vergi idaresi yargılamanın bir tarafıdır. Diğer taraf olan mükellef ise idari aşamada tanık ifadeleri alınırken, değerlendirilirken ve tarhiyata dayanak olarak kullanılırken bu süreci izleme, gerektiğinde itiraz etme veya müdahale etme imkanından yoksundur. Yargılama aşamasında tanık dinlenmesi mümkün olsa mükellefin izleme, itiraz ve mahkemede müdahale talep hakkı imkânı olur. Bu nedenle mükellefin de tanık çağırmak, tanıklara vergi dairesiyle aynı şartlarda soru sormak/sordurmak hakkı olması silahların eşitliği ilkesinin ve savunma hakkının bir gereğidir¹⁷⁶⁵. Bu nedenle halihazırdaki uygulama mükellefin savunma hakkını ihlal eder niteliktedir.

¹⁷⁶³Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 511.

¹⁷⁶⁴İnceoğlu, 2013a, **a.g.k.**, 250.

¹⁷⁶⁵Gümüşkaya, 2008, **a.g.k.**, 43.

Tanık ifadesinin idari yargıda delil olarak kullanılmasına ilişkin AİHM'nin önemli içtihadı Jokela vs. Finlandiya¹⁷⁶⁶ davasıdır. Bu davada başvuru bir kamulaştırmaya karşı dava açmış ve yargılama esnasında iki tanığın dinlenmesini talep etmiştir. Talebi reddedilen başvuru AİHM önünde dava esnasında talep ettiği tanıkların dinlenmemesinin, adil yargılanma hakkını ihlal ettiği gerekçesini ileri sürmüştür. Buna karşılık AİHM, mahkemenin tüm iddia, savunma ve delilleri birlikte değerlendirerek adil bir yargılama yapması gerektiğini, AİHS 6/3. maddelerdeki güvencelerin tüm davalara ceza davalarında olduğu haliyle mutlak olarak uygulanamayacağını ve eğer bütüncül olarak adil bir yargılama yapıldıysa sadece tanık dinlenmemiş olmasının adil yargılamanın ihlali sayılamayacağına hükmetmiştir. Burada Türk vergi hukuku bakımından önemli olan husus, ihtirazi kayıtla beyan üzerine açılan davalar haricindeki tüm davaların aslında AİHM içtihadında ceza davası kapsamında değerlendirilmesidir. Dolayısıyla mükelleflerin adil yargılanma hakkı bakımından AİHS 6/3'deki güvencelerin tamamından yararlanacağını kabulü gerekir. Her ne kadar AİHM somut olaya göre değerlendirme yapsa da Türkiye'de vergi cezası nedeniyle mahkûm olan bir mükellef AİHM'e başvurduğunda, mahkemede tanık dinletemediğini ve dolayısıyla silahların eşitliği ilkesinin ihlal edildiğini, kendisini yeterince savunamadığından bahisle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürdüğü takdirde, hali hazırdaki tanık ifadesinin uygulanma biçimi büyük olasılıkla tartışma konusu yapılacaktır.

3.6.2 Bilirkişi

“Yargılama faaliyeti sırasında, yargılama faaliyetinin birinci aşaması olan delillerin değerlendirilmesi ve uyuşmazlık konusu olay ve olguların belirlenmesi aşamasında, ihtiyaç duyulan duruma göre hâkim tarafından yargılamayı yürütürken, savcı tarafından soruşturmayı yürütürken ve iddianameyi hazırlarken ya da taraflar tarafından iddia ve savunmalarını kuvvetlendirmek amacıyla oy ve görüşüne başvuru alanında uzman, özel ve/veya teknik bilgi sahibi kişilere bilirkişi denir”¹⁷⁶⁷.

¹⁷⁶⁶AİHM'nin 21.08.2002 tarihli Jokela vs. Finlandiya davası.

¹⁷⁶⁷B. Soydan (2010). *Türk Vergi Yargısında Bilirkişilik*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, s. 21. Soydan, burada çok detaylı bir çalışmayla öğretideki tüm tanımlara yer vermiş, ardından bunların hepsini kapsayacak şekilde detaylı bir tanımla yapmıştır. Bu nedenle burada bu tanıma doğrudan yer verilmiştir.

Bilirkişilik, yargılama esnasında tarafların iddia ve savunmalarını ispatlayabilmek için başvurdukları bir kurumdur¹⁷⁶⁸. Her ne kadar hukuki uyuşmazlıkların çözümü, hukuk kurallarının somut olaya uygulanması neticesinde olsa da bunun gerçekleşebilmesi için öncelikle somut olayın maddi açıdan net olarak tanımlanması gerekir. Özellikle uyuşmazlık konusu olayın teknik ve karmaşık olması halinde hâkimin hukuki bilgisi bu nitelendirmeyi yapmakta yetersiz kalabilir¹⁷⁶⁹. Hâkimin önüne gelen uyuşmazlıkta, hukuki sorun ve olgu sorunu olmak üzere temel iki sorun vardır. Bilirkişinin görevi olgu sorununu çözmektir¹⁷⁷⁰. Dolayısıyla, davada uzmanlık gerektiren bir olgu varsa bunun için konunun uzmanı olan kişilerden destek alınabilir¹⁷⁷¹. Bilirkişilik, hâkimin davayı çözerken doğal bilgi eksikliğini gidermek için oluşturulmuş bir kurumdur ve bu sebeple bilirkişi esasen hâkime kararında yardımcı olan kişidir¹⁷⁷². Buna karşılık hâkimin, mesleği gereği sahip olması gereken bilgi ile çözülebilecek konularda bilirkişiye başvurulması ise mümkün değildir¹⁷⁷³.

Vergi yargılama hukukunda, diğer hukuk dallarında olduğu gibi bilirkişi raporunun delil olarak kullanılması mümkündür çünkü vergiyi doğuran olayın özel ve teknik bilgiyi gerektiren bir konu olması halinde vergi hâkimi buna ihtiyaç duyacaktır. Bununla birlikte vergi mahkemeleri, kendileri ihtisas mahkemeleri olduğu için bilirkişiye ancak özel ve çok gerekli davalarda başvurulmalıdır¹⁷⁷⁴. Vergi yargılama hukukunda bilirkişilik, İYUK md. 31 atfıyla HMK hükümleri çerçevesinde uygulanır.

Bir davada bilirkişiye başvurulması zorunlu değildir¹⁷⁷⁵ ancak bilirkişiye ihtiyaç duyulursa başvuru iki halde mümkün olur. Bu başvuruyu taraflardan biri talep edebileceği gibi hâkim re'sen bilirkişiye başvurulmasına da karar verebilir. Vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesi gereği, taraflar talep etmese de hâkimin bilirkişiye başvurması

¹⁷⁶⁸Soydan, 2010, **a.g.k.**, 177.

¹⁷⁶⁹Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 481.

¹⁷⁷⁰Soydan, 2010, **a.g.k.**, 29.

¹⁷⁷¹Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 481.; Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 191.

¹⁷⁷²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 192.

¹⁷⁷³Danıştay 7. Dairesinin 19.11.1974 tarih ve 1974/724 Esas ve 1974/2160 Karar sayılı kararı.; Danıştay İBK'nin 6.1.1984 tarih ve 1983/5 Esas ve 1984/2 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁷⁴Soydan, 2010, **a.g.k.**, 148.

¹⁷⁷⁵Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 481.

mümkündür¹⁷⁷⁶. Hâkim bir davanın çözümünde özel ve teknik bilgiye ihtiyaç olup olmadığını ve dolayısıyla bilirkişiye başvurunun gerekip gerekmediğini kendisi takdir eder¹⁷⁷⁷. Bunun yanı sıra idari yargıda İYUK md. 18/5 uyarınca Danıştay'da görülen davalarda duruşma esnasında savcının bilirkişi incelemesi istemesi mümkündür. Bu talep davaya bakan Danıştay dairesi kabul ederse yerine getirilir¹⁷⁷⁸.

Bilirkişi, özel veya teknik bilgi gerektiren hallerde dava konusunun maddi tarafının açıklığa kavuşturulması için hâkime yardım eden kişi olduğuna göre her şeyden önce alanında uzman olmalıdır¹⁷⁷⁹. Meslek mensupları, üniversite öğretim elemanları, kamu kurumunda çalışan teknik elemanlar bilirkişi olarak atanabilir¹⁷⁸⁰. Bununla birlikte bilirkişinin, incelediği olayla arasında doğrudan bir ilişki olmadığı ve kendisi konunun dışında yer aldığı için¹⁷⁸¹ tarafsız ve dürüst olması beklenir¹⁷⁸². Ayrıca, hakimler hakkındaki yasaklılık ve ret sebepleri bilirkişiler için de geçerlidir fakat bir bilirkişinin bir davada daha önce tanık olarak dinlenmiş olması o dava için ret sebebi oluşturmaz (HMK md. 272/1). Mahkemece belirlenen bilirkişinin isminin taraflara bildirilmesine ilişkin HMK'de bir düzenleme yer almamakla birlikte, raporun taraflara tebliği ile birlikte taraflar bilirkişinin kimliğini öğrenmiş olacaktır. Dolayısıyla en baştan taraflara bilirkişinin kim olduğunun bildirilmesi olası bir ret sebebinin varlığı halinde zaman, emek ve masraftan tasarruf sağlayacaktır¹⁷⁸³. Danıştay'ın bu konuya ilişkin görüşü de bu yöndedir¹⁷⁸⁴.

Belirtmek gerekir ki VUK md. 5/1'e göre bilirkişi görevi nedeniyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahsına, işlem ve hesaplarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازمگelen diğer hususları ifşa edemez ve kullanamaz. Hatta kendisinin görevi sona erse dahi bu yükümlülüğü

¹⁷⁷⁶Soydan, 2010, **a.g.k.**, 168.

¹⁷⁷⁷Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 195.

¹⁷⁷⁸Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 485.

¹⁷⁷⁹Soydan, 2010, **a.g.k.**, 77.

¹⁷⁸⁰Soydan, 2010, **a.g.k.**, 159.

¹⁷⁸¹Soydan, 2010, **a.g.k.**, 32.

¹⁷⁸²Soydan, 2010, **a.g.k.**, 163.

¹⁷⁸³Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 485.

¹⁷⁸⁴Danıştay 13. Dairesinin 22.02.2010 tarih ve 2009/691 Esas ve 2010/1497 Karar sayılı kararı.

devam eder (VUK md. 5/2). Bu yükümlülüğünü ihlal etmesi durumunda bilirkişi VUK md. 362 uyarınca vergi mahremiyetini ihlal suçunu işlemiş olur ve buna göre cezalandırılır.

Vergi mahkemesinde kimlerin bilirkişi olabileceğine dair bir sınırlama bulunmadığından hâkim dava konusunu göz önüne alarak, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan bilirkişi listelerinden (Bilirkişilik Kanunu md. 12/5) istediği bir kişiyi bilirkişi olarak atayabilir¹⁷⁸⁵. Uygulamada ise vergi davası esnasında genellikle farklı alanlardan bir bilirkişi heyeti oluşturulmaktadır¹⁷⁸⁶.

Bilirkişiye başvurulurken ondan ne istendiği ve görev alanı açıkça belirlenmeli, kendisine sorular sorulmalıdır. Bilirkişi incelemesine karar verilirken incelemenin konusu ve görev alanı net olarak belirtilmelidir çünkü bilirkişi incelemesinin kapsamı uyuşmazlık konusu olayla sınırlıdır¹⁷⁸⁷. Aksi halde uygulamada kullanıldığı gibi “bilirkişi görüşünün alınmasına” şeklindeki bir ifade, bilirkişiye hâkimin yerine geçerek dava sonucu hakkında fikir beyanı yetkisi verir ya da buna olanak sağlar ki bu, hukuka aykırılık teşkil eder¹⁷⁸⁸.

Kural olarak bilirkişiye başvurulması talebi olan tarafın peşin olarak buna ilişkin masrafları yatırması gerekir. Aksi halde talebinden vazgeçmiş sayılır (HMK md. 324). Bununla birlikte ‘Re’ sen yapılması gereken işlemlere ilişkin giderler’ başlıklı HMK md. 325 gereğince “Tarafların üzerinde serbestçe tasarruf edemeyeceği dava ve işlerde, hâkim tarafından re’ sen başvurulmuş deliller için gereken giderlerin, bir haftalık süre içinde taraflardan birisi veya belirtilecek oranda her ikisi tarafından ödenmesine karar verilir. Belirlenen süre içinde bu işlemlere ait giderleri karşılayacak miktarda avans yatırılmazsa, ileride bu gideri ödemesi gereken taraftan alınmak üzere Hazineye ödenmesine hükmedilir”. Bu hüküm ve vergi yargılama hukukunda esas olan re’ sen araştırma ilkesi birlikte değerlendirilerek, vergi yargılamasında HMK md. 324’te düzenlenen, ‘bilirkişiye ilişkin masrafların peşin olarak ödenmesi’ kuralı katı olarak uygulanmamaktadır. Bir vergi davasında mahkeme bilirkişiye başvurulmasını gerekli görürse masrafları dava sonunda haksız çıkandan tahsil edilmek üzere Hazineye ödenmesine karar verebilir¹⁷⁸⁹. İYUK md.

¹⁷⁸⁵Soydan, 2010, **a.g.k.**, 157.

¹⁷⁸⁶Soydan, 2010, **a.g.k.**, 160

¹⁷⁸⁷Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 193.

¹⁷⁸⁸Soydan, 2010, **a.g.k.**, 86.

¹⁷⁸⁹Danıştay 4. Dairesinin 23.1.1990 tarih ve 1988/3360 Esas ve 1990/238 Karar sayılı kararı.

31 yargılama giderleri için HMK'ye atıf yapmış olduğundan vergi yargısında meselenin bu şekilde çözümlenmesi kanuna uygun olandır¹⁷⁹⁰.

HMK md. 279/1 uyarınca mahkeme bilirkişinin oy ve görüşünü yazılı veya sözlü olarak bildirmesine karar verir. Ancak vergi yargısında, yazılılık ilkesi gereğince bilirkişi raporunu yazılı şekilde bildirir¹⁷⁹¹. Bilirkişinin raporu, soruna yönelik, detaylı ve açıklayıcı olmalı, eksik ve genel raporlar kabul edilmemelidir¹⁷⁹².

Bilirkişi raporu kendilerine mahkemece tebliğ edilen taraflar “bilirkişi raporunun, kendilerine tebliği tarihinden itibaren iki hafta içinde, raporda eksik gördükleri hususların, bilirkişiye tamamlattırılmasını; belirsizlik gösteren hususlar hakkında ise bilirkişinin açıklama yapmasının sağlanmasını veya yeni bilirkişi atanmasını mahkemeden talep edebilirler” (HMK md. 281/1). Buradaki iki haftalık süre hak düşürücü niteliktedir; bu nedenle bu sürede itiraz edilmediği takdirde bu hak ortadan kalkar. Mahkeme bu süre dolmadan karar veremez¹⁷⁹³. Ancak bu iki haftalık süre taraflar için geçerlidir¹⁷⁹⁴. Mahkeme gerekli görürse bilirkişi raporundaki eksikliklerin tamamlanması veya belirsizliklerin giderilmesi için ek rapor isteyebileceği gibi duruşmada da sözlü açıklama talep edebilir. Mahkeme tarafından bilirkişi raporu yeterli görülmezse, başka bir bilirkişi atanabileceği gibi, raporlar arasında çelişki olduğu takdirde üçüncü bilirkişi incelemesi yoluna gidilebilir (HMK md. 281/2.3)¹⁷⁹⁵.

Bilirkişi raporu takdiri bir delildir, bir diğer deyişle takdiri hâkime bırakılmıştır (HMK md. 282). Uyuşmazlık bilirkişi raporundaki teknik bilgi ve açıklamalardan yararlanılarak hâkim tarafından çözülecektir; ancak bilirkişi hukuki ve dava sonucuna yönelik açıklamalarda bulunamaz¹⁷⁹⁶. Bilirkişinin görevi yalnızca uyuşmazlık konusu maddi olaylarla ilgili doğru bilgiyi sağlamakla sınırlıdır; bunun dışında delilleri değerlendirme yetkisi bulunmamaktadır. Bunun sonucu olarak, kural hukuki bilgi için bilirkişiye

¹⁷⁹⁰Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 482.; Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 212.

¹⁷⁹¹Soydan, 2010, **a.g.k.**, 141.

¹⁷⁹²Soydan, 2010, **a.g.k.**, 80.

¹⁷⁹³Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 486.

¹⁷⁹⁴Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 486.

¹⁷⁹⁵Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 204.; Danıştay 3. Dairesinin 19.12.1985 tarih ve 1985/579 Esas ve 1985/3404 Karar sayılı kararı.; Danıştay 4. Dairesinin 17.1.1978 tarih ve 1977/2965 Esas ve 1978/78 Karar sayılı kararı.

¹⁷⁹⁶Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 488.

başvurulamamasıdır¹⁷⁹⁷. Aynı şekilde, bilirkişinin görevi kendi uzmanlık alanında belirlenen konuyla sınırlı olmak üzere raporunu hazırlamaktır. Hâkim bilirkişi raporunu uygun ve yeterli görse bile kendi kararını verirken mutlaka yazılı görüşleri irdelemeli, eksik-çelişkili açıklama olup olmadığına bakmalı, uygun gördüğü ve görmediği yönleri sebepleriyle açıklamalı ve hükmünü bundan sonra vermelidir. Aksi halde bunlar yapılmadan bilirkişi raporunu aynen hükme almak, yargılamanın bilirkişiye yaptırılması anlamına gelir¹⁷⁹⁸... Ancak uygulamada bilirkişinin, adeta hâkimin yerine geçerek dava sonucu hakkında değerlendirme yaptığı gözlemlenmektedir. Oysa, uyuşmazlık konusu ile ilgili sonuca varmak hâkimin görevidir¹⁷⁹⁹. Danıştay'ın bu konudaki görüşü ise şöyle ifade edilmiştir:

“Öte yandan, mahkemece yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen ve sonuç bölümünde şirket adına yapılan ek tahakkukun yasal olmadığını belirten raporun, aynen karara gerekçe olarak alındığı anlaşılmaktadır. Oysa bilirkişilik, hâkime önüne gelen bir ihtilafı çözmek için gerekli olan özel ve teknik bilgiyi sağlamak amacına yönelik bir kurum olup, bilirkişinin hukuki yorum yapma yetkisi yoktur. Bilirkişi raporu davayı sona erdirici bir karar niteliğinde değildir. Uyuşmazlığın çözümünde hukuki yorum yapma ve kararı verme görev ve yetkisi hâkime aittir.”¹⁸⁰⁰

Her ne kadar hakimler bilirkişi raporuyla bağlı olmasa da uygulamada kararların bilirkişi raporları doğrultusunda verildiği ve gerekçelerin de raporlara göre yazıldığı görülmektedir. Bu nedenle gerek bilirkişiye başvurulacak hususlar gerekse bilirkişi seçimi oldukça hassas bir konuma sahip olup ve bununla ilgili titiz davranılması gerekir¹⁸⁰¹. Bununla birlikte hâkim bilirkişi raporunun aksi yönde karar verdiği takdirde gerekçesini açıklamak durumundadır¹⁸⁰².

Vergi hâkimi, vergi davasına bakarken bir yandan mükellefin hakkının ihlal edilip edilmediğini diğer yandan davalı idarenin hukuka uygun hareket edip etmediğine yönelik olarak gerçeği arar. Dolayısıyla bu esnada başvurulacak bilirkişilik kurumu önem taşır¹⁸⁰³.

¹⁷⁹⁷Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 200.

¹⁷⁹⁸Soydan, 2010, **a.g.k.**, 174.

¹⁷⁹⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 201.

¹⁸⁰⁰Danıştay 7. Dairesinin 17.10.1995 tarih ve 1994/3479 Esas ve 1995/4013 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁰¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 215.

¹⁸⁰²Danıştay 3. Dairesinin 5.6.1991 tarih ve 1989/2916 Esas ve 1991/2026 Karar sayılı kararı.; Soydan, 2010, **a.g.k.**, 173

¹⁸⁰³Soydan, 2010, **a.g.k.**, 155.

Mükellefin savunmasını güçlendirmek adına bilirkişiye başvurulmasını talep etme hakkı olduğu gibi vergi hâkimi de bir davayı incelerken özel veya teknik bilgi gerektiren bir konu varsa mutlaka bilirkişiye gitmesi, bundan kaçınmaması ya da ihmal etmemesi gerekir¹⁸⁰⁴. Nitekim eksik bilirkişi raporuna dayanılarak hüküm kurulması Danıştay içtihatlarında bozma sebebi olarak değerlendirilmiştir. Danıştay buna ilişkin bir kararında¹⁸⁰⁵ görüşünü;

“re’sen araştırma ilkesi uyarınca, numune alma imkanı bulunmadığından imal edilen ürünlerin üretim formülü ve üretim reçetesi temin edilerek üretilen ürünün kimyasal özelliklerinin tespiti amacıyla bu konuda uzman ve tarafsız olan üç kişiden oluşturulacak bilirkişi heyeti marifetiyle konunun incelenmesi sonucunda düzenlenecek rapordaki tespitlerin tarife yorum kuralları kapsamında izahname ve açıklama notları çerçevesinde değerlendirilmesi suretiyle ulaşılabilecek sonuca göre yeniden karar verilmek üzere ısrar kararının bozulması gerekmiştir” şeklinde ifade etmiştir.

Vergi davalarında bilirkişiye başvuru halleri, ağırlıklı olarak idarenin vergi inceleme raporları sonucunda yaptığı tarhiyatlara karşı açılan davalarda görülür¹⁸⁰⁶. İncelemeler esnasında vergi inceleme elemanları vergiyi doğuran olayın teknik bilgi gerektirmesi halinde kendileri vakıf olmadıkları konularda yanlış nitelendirme yapabilmekte ve bunun sonucunda mükellef haksız tarhiyat ve cezalarla karşılaşabilmektedir. Özellikle ÖTV’de olduğu gibi spesifik cetvellerin olduğu vergi türlerinde bu olasılık daha yüksektir. Bu hallerde hâkim tarafından bilirkişiye başvurulması, mükellef talep etmese dahi onun haklarını koruyan ve savunma hakkını güçlendiren bir durum oluşturacaktır. Buna karşılık hâkim eğer genel olarak herkesin vakıf olduğu tecrübe kuralları dışında kendi özel olarak öğrendiği bilgi ve kuralları davada kullanmak isterse, bunu taraflara bildirip savunma haklarını kullanabilmeleri için görüşlerini almalıdır¹⁸⁰⁷.

¹⁸⁰⁴Soydan, 2010, **a.g.k.**, 162

¹⁸⁰⁵Danıştay VDDK’nin 1.7.2020 tarih ve 2020/238 Esas ve 2020/844 Karar sayılı kararı.; Danıştay VDDK’nin 1.7.2020 tarih ve 2020/238 Esas ve 2020/844 Karar sayılı kararı; Danıştay VDDK’nin 24.2.2021 tarih ve 2020/109 Esas ve 2021/169 Karar sayılı kararı.; Danıştay VDDK’nin 9.6.2021 tarih ve 2020/1338 Esas ve 2021/936 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁰⁶Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 194.

¹⁸⁰⁷R. Arslan (1989). Bilirkişilik Uygulaması ve Bu Uygulamaya Yargıtay’ın Etkisi. *Yargıtay Dergisi*, 15 (1-4), 16.

3.6.3 Keşif

Keşif, dava konusunun bulunduğu yerde maddi olayın tespit edilebilmesi için hâkim tarafından inceleme yapılmasıdır (HMK md. 288/1). Bir diğer deyişle keşif, hâkimin kişi ve nesneler üzerinde doğrudan bilgi ve fikir sahibi olmak için yaptığı incelemedir. Bu sayede hâkim kendi duyu organları yoluyla ilk elden bilgi edinmiş olur¹⁸⁰⁸. Vergi davalarında hâkim tarafından yapılacak keşifler İYUK md. 31/1 atfıyla HMK'ye göre yapılır¹⁸⁰⁹ ve bu sayede keşif vergi yargılama hukukunda bir delil olarak kullanılır.

Keşif yapılmasına kanunda zorunlu olarak düzenlendiği haller dışında, mahkeme serbestçe karar verebilecek olup tarafların talebiyle bağlı değildir (HMK md. 288/2). Bunun yanı sıra Danıştayda görülen duruşmalarda savcının da keşif istemesi mümkündür (İYUK md. 18/5). Mahkeme tarafından keşif yapılmasına karar verilirse, keşif HMK'de düzenlenen keşif yapılmasına ilişkin usul ve esaslara göre yapılacak olup ilgili konunun açıkça belirtilmesi gerekir¹⁸¹⁰.

Keşif yapılmasına karar verildiği takdirde HMK md. 290'a göre;

“Keşfin yeri, kapsamı ve zamanı mahkeme tarafından tespit edilir. Keşif, taraflar hazır iseler huzurlarında, aksi takdirde yokluklarında yapılır. Mahkeme keşif sırasında tanık ve bilirkişi dinleyebilir. Keşif sırasında, yapılan tüm işlemler ve beyanları içeren bir tutanak düzenlenir. Tutanağa, hâkimin keşif konusu ve mahalliyle ilgili gözlemleri de yazılır. Plan, çizim, fotoğraf gibi belgeler de tutanağa eklenir. Mahkeme, bir olayın nasıl geçmiş olabileceğini tespit için temsili uygulama da yaptırabilir.”

Keşfi talep eden tarafın veya keşfe re'sen karar verilmesi halinde ispat yükünü taşıyan tarafın keşif nesnesini arz etme dolayısıyla keşfe katlanma yükümlülüğü bulunmaktadır çünkü aksi halde ilgili taraf, ispat aracını kaybetmiş olur. Bununla birlikte tarafların keşfin kolaylıkla yapılmasını sağlamak için ellerinden geleni yapmaları konusunda usuli bir yükümlülükleri mevcuttur (HMK md. 291). Ancak eğer keşif yapılması mükellefin özel hayatına ilişkin sırların ifşasına yol açacaksa, mükellef izin vermedikçe keşif yapmaktan kaçınmak gerekir¹⁸¹¹.

¹⁸⁰⁸Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 488.

¹⁸⁰⁹Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 508.

¹⁸¹⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 215.; Danıştay 3. Dairesinin 25.12.1990 tarih ve 1989/3460 Esas ve 1990/3569 Karar sayılı kararı.

¹⁸¹¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 223.

HMK md. 288/2’de keşfin sözlü yargılamaya kadar yapılabileceğini öngörülmüştür. Ancak medeni yargılama usulü ve idari yargılama usulündeki süreç birbirinin aynı olmadığı için bu kuralı “*mahkemeye esastan karar verilinceye kadar*” şeklinde anlamak uygun olur¹⁸¹².

Keşif yapılmasının belli bir masrafı vardır ve bunun keşif talep eden tarafça peşin olarak ödenmesi gerekir, aksi takdirde taraf talebinden vazgeçmiş sayılacaktır (HMK md. 325). Ancak, keşif giderleri taraflarca ödenmezse, hâkim ilerde haksız çıkan taraftan tahsil edilmek üzere bu giderin devlet hazinesinden karşılanmasına karar verebilir¹⁸¹³. HMK md. 325 ve İYUK md. 31 birlikte değerlendirildiğinde konunun idari yargıda bu şekilde çözümlenmesi hukuka uygun olup¹⁸¹⁴, bu çözüm Danıştay tarafından da kabul edilmiştir¹⁸¹⁵.

Vergi yargısında keşfin konusu bir taşınmaz veya vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yer olabilir. Keşif yapılması vergiyi doğuran olayın somut olarak aydınlatılmasına olanak sağlayacağı için mükellef savunmasını güçlendirmek için bu talepte bulunabileceği gibi, keşfin yapılmasına tarafların haklarını korumak ve gerçeğin ortaya çıkarılması adına hâkim tarafından re’ sen karar verilebilir.

3.6.4 Karineler

Karine, bilinen, kanıtlanan bir olaydan bilinmeyen bir olayı çıkarmak, anlamak olarak tanımlanır¹⁸¹⁶. Karineler fiili (maddi) ve kanuni karine olmak üzere iki çeşittir. Fiili (maddi) karine; yaşam deneyimlerinden çıkan karinedir¹⁸¹⁷. Bunlar, bir çeşit yardımcı ispat aracıdır ve ispat yükünün yer değiştirmesi sonucu doğurmazlar ancak kişiyi daha kolay ispat edilebilen olaylara yönlendirerek konunun ispatını kolaylaştırırlar¹⁸¹⁸. Fiili karineler vergi

¹⁸¹²Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 489.

¹⁸¹³Danıştay VDDK’nin 5.2.1988 tarih ve 1987/29 Esas ve 1988/5 Karar sayılı kararı.

¹⁸¹⁴Kaplan, 2019, **a.g.k.**, 490.

¹⁸¹⁵Danıştay İDDK’nin 15.10.2015 tarih ve 2014/671 Esas ve 2015/3505 Karar sayılı kararı.

¹⁸¹⁶Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 342.

¹⁸¹⁷Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 342.

¹⁸¹⁸Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 258.

yargılama hukuku için önemlidir. Örneğin, özvarlığı sürekli artan bir işletmenin hayatın olağan akışında kâr ettiği var sayılır ve eğer defterlerinde sürekli zarar ettiği görülüyorsa bunun ispat yükü vergi dairesine değil mükellefe düşer (VUK md.3/2/b). Mükellefin aksini ispat etmesi mümkündür¹⁸¹⁹.

Yasal (kanuni) karine ise yasa tarafından, bir olayın başka bir olayın olduğuna veya olmadığına dair delil kabul edilmesidir¹⁸²⁰. Kanuni karineler, kesin kanuni karine ve adi (basit) kanuni karine olmak üzere ikiye ayrılır¹⁸²¹. Kesin karine; aksinin hiçbir şekilde doğrulanması mümkün olmayan karinedir¹⁸²². Örneğin Gayrimenkulün rayiç bedeli ise başka bir kesin kanuni karinedir. Mükellefin gayrimenkulün el değiştirirken işlemin rayiç bedelin daha altında yapıldığını ispatlayamaz¹⁸²³. Adi karinede ise aksi ispat edilinceye kadar olay gerçek kabul edilir. Örneğin VUK md. 154/2’de “iş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekkülle kaydolunmak” tüccarlarda işe başlamaya dair karine olarak öngörülmüştür ancak mükellefin bunun aksini ispatlaması mümkündür¹⁸²⁴.

Karine daha önceden varlığı bilinen ve kesin olan bir olayın, çekişmeli başka bir olayın varlığı için kanıt kabul edilmesi olduğuna göre vergi hukukunda kullanılan karine, vergiyi doğuran olay ve bu olayın gerçek niteliği araştırılırken önceden bilinen ve varlığı tartışmasız veya ilgililerce kanıtlanmış olan başka bir olayın kanıt olarak gösterilmesidir. Vergi hukukundaki karineler kanun koyucu tarafından öngörülebileceği gibi içtihat tarafından da geliştirilmiş olabilir¹⁸²⁵. Örneğin Kurumlar Vergisi Kanunu’nda öngörülen örtülü sermaye bir kanuni karinedir. Bununla birlikte işe başlama bildirimi yapıldığı halde işin terk edildiğine dair dilekçe verilmemesinin işe devam edildiğinin göstergesi kabul edilmesi¹⁸²⁶ içtihat tarafından kabul edilen karinelere biridir. Burada belirtmek gerekir ki içtihatlarda terim olarak ‘karine’ kullanılmamış olup karinenin tanımından bu sonuca ulaşılmaktadır¹⁸²⁷.

¹⁸¹⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 259.

¹⁸²⁰Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 342.

¹⁸²¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 258.

¹⁸²²Yelbaşı, 2014, **a.g.k.**, 342.

¹⁸²³Tezel, 1981, **a.g.k.**, 261.

¹⁸²⁴Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 855.

¹⁸²⁵Candan, 2005, **a.g.k.**, 788.

¹⁸²⁶Danıştay 3. Dairesinin 5.5.1988 tarih ve 1987/2146 Esas ve 1987/1405 Karar sayılı kararı.

¹⁸²⁷Candan, 2005, **a.g.k.**, 790.

VUK'ta düzenlenen başka bir karine ise ilk görünüş karinesidir. Buna göre, VUK'ta öngörülen defter ve belge düzeni gereği mükellefin vergilendirmeye ilişkin olayları belgeye bağlı olarak defterlerine kaydetme yükümlülüğü vardır. Dolayısıyla, bu kayıtları usulüne uygun şekilde yapan mükellef beyanının doğruluğu için ilk görünüş karinesinden yararlanır¹⁸²⁸. Bu bir adi karinedir¹⁸²⁹ ve bu karineye istinaden mükellefin beyanı, kayıt ve belgelerden anlaşılanların aksi ispat edilinceye kadar geçerli sayılır¹⁸³⁰. Bu karineyi çürütmek vergi idaresinin görevidir çünkü burada beyanın, defter ve kayıt düzeninin gerçeğe aykırı olduğunu veya kanuna uygun olarak tutulmadığını ispat yükü vergi dairesine düşer¹⁸³¹. Diğer yandan buna uyulmadığı takdirde, VUK md. 30/3 ve VUK md. 30/4'te sayılan hallerde kanun koyucu “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığına” dair karine kabul etmiştir¹⁸³².

Savunma hakkı kapsamında karineler incelenirken şüphesiz masumiyet (suçsuzluk) karinesine yer vermemek eksiklik teşkil edecektir. Masumiyet karinesi ismi karine olmakla birlikte aslında hem temel bir insan hakkı hem de hukukun genel ilkelerinden biridir. Bu nitelikleri nedeniyle kapsamı başlı başına bir çalışma konu olabilecek kadar geniştir ancak burada yalnızca mükellefin savunma hakkıyla olan ilişkisi bakımından ele alınacaktır.

Masumiyet karinesi AİHS md. 6/2'de “kendisine bir suç isnat edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca AİHM¹⁸³³ bu karineyi;

“Masumiyet karinesi, diğer bazı gerekliliklerin yanında, bir mahkemenin üyelerinin, sanığın kendisine isnat edilen suçu işlemiş olduğu önyargısıyla hareket etmemelerini güvence altına alan bir ilkedir. Kanıt yükü iddia makamının üzerindedir ve herhangi bir şüphe halinden sanık yararlanır. Ayrıca, sanığı savunmasını hazırlayabilmesi ve sunabilmesi için kendisine yürütülen davadan haberdar etme ve suçluluğunu kanıtlamak için yeterli derecede kanıt gösterme görevi de yine iddia makamına düşmektedir.” şeklinde açıklamıştır.

¹⁸²⁸Kaneti vd., 2019, **a.g.k.**, 78.

¹⁸²⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 144.

¹⁸³⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 134.

¹⁸³¹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 135.

¹⁸³²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 129.

¹⁸³³AİHM'nin Barbéra, Messegué ve Jabardo vs. İspanya kararı, (Çev) İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 257.

AİHM'ye göre ispat yükünün iddia makamından savunmaya geçirilmesi masumiyet karinesine aykırıdır¹⁸³⁴.

AİHM kararlarında vergi uyumsuzluklarıyla ilgili olarak ise öncelikle masumiyet karinesinin vergi cezalarına ilişkin davalar için AİHS md. 6/2 kapsamında adil yargılanma hakkının unsurlarından biri olduğu belirtilmiş ve vergi cezalarının yargısal denetime tabi olmasının karinenin bir sonucu olduğu vurgulanmıştır¹⁸³⁵. AİHS md. 6/2 gereğince, mahkeme isnat edilen suçun işlendiğine dair bir ön yargıyla yargılama yapamaz, ispat yükü suçu isnat eden iddia makamındadır ve her türlü şüpheden kişi yararlanır. Vastberga Taxi AB ve Vulic vs. İsveç davasında masumiyet karinesine ilişkin olarak öncelikle vergi idaresi kararlarının yargı denetimine açık olup olmadığı belirlenmiştir. Buna göre vergi idaresi kararları mahkemelerce iptal edilebilmektedir. Ayrıca vergi cezalarını ispat yükü, vergi idaresine düşmektedir ve mahkemelerin önyargılı olduğuna dair bir emare bulunmamaktadır¹⁸³⁶. Bu nedenle masumiyet karinesinin ihlal edilmediği sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte AİHM, önüne gelen başka bir vergi uyumsuzluğunda ise iç hukukta öngörülen karineler ve masumiyet karinesi arasındaki ilişkiyi değerlendirmiş ve iç hukukta bir suça ilişkin fiili veya hukuki sorumluluk karinesi olmasının masumiyet karinesine aykırılık teşkil etmeyeceğine karar vermiştir¹⁸³⁷. Ancak bu sorumluluk karinesi uygulanırken devlet tarafından kişilerin haklarına yapılabilecek müdahaleler göz önünde bulundurulmalı, karinenin aksinin ispatı mümkün olmalı ve kişiyi sorumluluktan kurtarabilecek nitelikteki savunma hakları korunmalıdır¹⁸³⁸. AİHM'ye göre vergi cezalarında, cezanın kaldırılması için gerekli sebebin ispat yükü mükellefe yüklendiği takdirde bu durum masumiyet karinesine aykırılık teşkil etmez¹⁸³⁹. Benzer şekilde, AİHM'ye göre iç hukukta düzenlenen karinelerin sınırları belirlendiği ve mükellefin savunma hakkıyla karineyle korunan menfaat arasında denge kurulduğu sürece AİHS'ye aykırılık teşkil etmez. Örneğin Janosevic davasında

¹⁸³⁴AİHM'nin 20.3.2011 tarihli Telfner vs. Avusturya kararı.

¹⁸³⁵AİHM'nin 21.5.2003 tarihli Vastberga Taxi AB ve Vulic vs. İsveç kararı.

¹⁸³⁶AİHM'nin 21.5.2003 tarihli Vastberga Taxi AB ve Vulic vs. İsveç kararı.

¹⁸³⁷AİHM'nin 23.7.2002 tarihli Janosevic İsveç'e karşı kararı.

¹⁸³⁸AİHM'nin 23.7.2002 tarihli Janosevic İsveç'e karşı kararı; AİHM'nin tarihli Salabiaku vs. Fransa kararı.

¹⁸³⁹AİHM'nin 23.7.2002 tarihli Janosevic İsveç'e karşı kararı.

mükellef vergi idaresinin yaptığı işlemin doğru olmadığını ileri sürme ve cezanın kaldırılması için gerekli delili sunma olanağına sahiptir¹⁸⁴⁰. Vergi cezaları için iç hukukta bir karine öngörülmüşse, devletin karineyle amaçladığı menfaat ile savunma hakkı arasında bir denge olması gerekir¹⁸⁴¹.

Vurgulamak gerekirse AİHM kararlarına göre vergi hukukunda vergi cezaları için bir karine getirilmesi başlı başına masumiyet karinesini ihlal etmez ancak karine ile mükellefin savunma hakkı arasında bir denge kurulması gereklidir. Mükellefe ağır bir ispat yükü yüklenmemesi, vergi cezasının yargı denetimine tabi olması ve mükellefin etkili ispat imkânı olması zaruridir¹⁸⁴².

Türk hukukunda ise masumiyet karinesi Anayasa md. 38/4’te “Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca Anayasa md. 15/2’de olağanüstü hallerde sınırlandırılmayacak hak ve özgürlükler arasında bu karineye yer verilmek suretiyle anayasal güvence altına alınmıştır.

AYM, bireysel başvuru ile önüne gelen bir davada masumiyet karinesinin ihlal edilip edilmediğini Anayasa 36. madde ışığında Anayasa md. 38/4 bakımından değerlendirecektir¹⁸⁴³ çünkü ölçü norm olan AİHS’de masumiyet karinesi adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra mükellef bakımından tıpkı adil yargılanma hakkında olduğu gibi masumiyet karinesini de Anayasal olarak geniş yorumlanmaya müsaittir¹⁸⁴⁴. Masumiyet karinesi mükellefler için geçerli olduğu gibi bir mükellef hakkında kesin hüküm verilinceye kadar bu hakkın varlığı her aşamada, özellikle incelemede dikkate alınmalıdır¹⁸⁴⁵. Ayrıca, masumiyet karinesi kanun yolları aşamasında da geçerlidir¹⁸⁴⁶.

¹⁸⁴⁰AİHM’nin 23.7.2002 tarihli Janosevic İsveç’e karşı kararı.

¹⁸⁴¹AİHM’nin 07.10.1988 tarihli Salabiaku vs. Fransa kararı.

¹⁸⁴²G. Gümüşkaya (2015). Vergi Hukukunda İspat. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi, s. 574.

¹⁸⁴³İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 261

¹⁸⁴⁴İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 259.

¹⁸⁴⁵Baykara, 2007b, **a.g.k.**, 19.

¹⁸⁴⁶İnceoğlu, 2013b, **a.g.k.**, 258.

3.6.5 İkrar

İkrar, davanın taraflarından birinin kendi aleyhine ileri sürülen bir olayın doğruluğunu mahkemeye beyan etmesidir¹⁸⁴⁷. Bir beyanın ikrar sayılması için, beyana konu olayın ikrar edenin aleyhine olması gerekir. Ayrıca, bir tarafın ileri sürdüğü iddialara diğer tarafın cevap vermemesi ikrar sayılmaz¹⁸⁴⁸.

Her ne kadar hukuk muhakemesi usulünde re' sen araştırmanın uygulandığı hallerde ikrar geçerli olarak kabul edilmese de¹⁸⁴⁹ vergi yargılama hukukunda Danıştay tarafından delil olarak kabul edilmektedir¹⁸⁵⁰.

İkrar edilen olay diğer tarafı ispat yükünden kurtarır ve bunun sonucunda ikrar edilen konunun ispatına gerek kalmaz. İkrarın olduğu yerde ispata ve dolayısıyla delile ihtiyaç kalmayacağından bir usul işlemi olarak ikrar, delil ikame faaliyeti niteliğindedir¹⁸⁵¹. İkrarın kanıt olarak kullanılabilmesi 'kimsenin kendi aleyhine sonuç doğuracak bir konuda gerçek dışı bir beyanda bulunmayacağı' fikrine dayanır¹⁸⁵². Dolayısıyla eğer mükellefin özgür iradesi ile yaptığı açıklamalar kendi aleyhine sonuç doğuracak nitelikteyse ikrar, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin ortaya çıkarılmasında en güçlü kanıt olarak değerlendirilir¹⁸⁵³. Bir kimsenin kendi özgür iradesiyle yaptığı bir açıklama eğer aleyhine ise bunun ancak gerçek olabileceği kabul edilir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olaya ilişkin en güçlü delil mükellefin ikrarıdır¹⁸⁵⁴.

Danıştay içtihadında ikrarın kanıt olarak kullanılabilmesi için bazı şartların varlığı aranmıştır¹⁸⁵⁵. Buna göre; ikrarın herhangi bir şüpheye yer bırakmayacak şekilde tespit

¹⁸⁴⁷Pekcanıtez, Atalay ve Özekes, 2021, **a.g.k.**, 337.

¹⁸⁴⁸Pekcanıtez, Atalay ve Özekes, 2021, **a.g.k.**, 338.

¹⁸⁴⁹Pekcanıtez, Atalay ve Özekes, 2021, **a.g.k.**, 338.

¹⁸⁵⁰Candan, 2005, **a.g.k.**, 785.; Danıştay 4. Dairesinin 6.1.1977 tarih ve 1976/2384 Esas ve 1977/73 Karar sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesinin 6.1. 1977 tarih ve 1976/2384 Esas ve 1977/73 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁵¹ Pekcanıtez, Atalay ve Özekes, 2021, **a.g.k.**, 337.

¹⁸⁵²Candan, 2005, **a.g.k.**, 785.

¹⁸⁵³Candan, 2005, **a.g.k.**, 785.; Danıştay 3. Dairesinin 9.3.1987 tarih ve 1987/1205 Esas ve 1987/638 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin 2.11.1987 tarih ve 1986/2986 Esas ve 1987/2734 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin 27.4.1988 tarih ve 1987/996 Esas ve 1988/1305 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁵⁴Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 172.

¹⁸⁵⁵Candan, 2005, **a.g.k.**, 786.

edilmiş olması¹⁸⁵⁶, ikrarın açık ve net biçimde yapılmış olması¹⁸⁵⁷, ikrarın herhangi bir baskı ve tehdit altında yapılmamış olması¹⁸⁵⁸, ikrarın ticari icaplara uygun olması¹⁸⁵⁹ ve ikrarın beyanda bulunan kişinin bilebileceği bir konuyla ilgili olması¹⁸⁶⁰ gerekir.

Mükellefin ikrarı, vergi inceleme elemanına verilen bir beyanla, vergi idaresine verilen bir dilekçeyle, herhangi bir resmi kuruluş önünde beyan edilerek veya yargı yerlerinde yapılmış olabilir¹⁸⁶¹. Mükellef bilgi toplama esnasında idarenin iddialarını kabul ettiği takdirde burada ikrar olduğu kabul edilir¹⁸⁶².

Mükellefin ikrarının delil olduğu hususunda bir tereddüt yoktur; aksine bu beyan hâkimde uyuşmazlık konusu olayın varlığı veya yokluğuyla ilgili bir kanaat uyandırmaya elverişli bir araçtır çünkü mükellef vergiyi doğuran olayın tarafı olarak olayın tüm detaylarını en iyi bilen kişidir. Mükellefin beyanı delil olarak ikrar niteliğinde sayılır çünkü hem kendi beyanıdır hem de aleyhe sonuç doğurabilecek niteliktedir¹⁸⁶³.

Belirtmek gerekir ki esas olarak ikrar mükellef aleyhine bir delil teşkil eder. Ceza yargılamasında ikrar, diğer delillerden farklı bir niteliğe sahip değildir ve bu nedenle şüpheli, hakkındaki iddiaları kabul etse dahi haksız yere suçsuz birinin suçu kabul edip cezalandırılmasını engellemek amacıyla ikrarın diğer delillerle desteklenmesi ve olayın net bir şekilde aydınlatılması gerekir. Ceza hukukunda önemli olan sanığın iddialar sonucunda hürriyeti bağlayıcı ceza ile karşılaşma ihtimalidir. Bunun aksine vergi yargılama hukukunda mükellefin, hakkındaki iddiaları kabul etmesi itiraf olarak kabul edilip buna göre karar verilebileceği, sonuç mali bir yaptırım olacağı için araştırmanın ve incelemenin derinleştirmesine gerek olmadığı öğretide ileri sürülmüştür¹⁸⁶⁴. Ancak adil yargılanma hakkı

¹⁸⁵⁶Danıştay 3. Dairesinin 26.11.1986 tarih ve 1986/1112 Esas ve 1986/2353 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin 8.6.1988 tarih ve 1987/1924 Esas ve 1988/1647 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁵⁷Danıştay 3. Dairesinin 30.6.1986 tarih ve 1986/2287 Esas ve 1986/1629 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁵⁸Danıştay VDDK'nin 26.3.1999 tarih ve 1998/263 Esas ve 1999/201 Karar sayılı kararı. Bu kararda Danıştay mali poliste alınan mükellef ifadesinin vergilendirme işlemlerinde kanıt olarak kullanılamayacağına karar vermiştir.

¹⁸⁵⁹Danıştay VDDK'nin 7.2.2001 tarih ve 2001/348 Esas ve 2001/471 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁶⁰Danıştay 4. Dairesinin 7.12.1988 tarih ve 1987/2995 Esas ve 1988/2170 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁶¹Candan, 2005, **a.g.k.**, 787-788.

¹⁸⁶²Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 210.

¹⁸⁶³Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 122.

¹⁸⁶⁴Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 126.

bakımından değerlendirildiğinde, AİHM içtihatları sonucunda tüm vergi cezalarının cezai yaptırım olarak kabul edildiği göz önüne alınarak, vergi hukukundaki ikrarın da kesin delil etkisi¹⁸⁶⁵ tartışma konusu yapılabilir. Her ne kadar vergi cezalarının AİHS 6. madde kapsamında ceza hukuku alanında değerlendirilmesi ceza hukukundaki tüm sanık güvencelerinden mutlak surette mükellefin de yararlanabileceği anlamına gelmese de ikrarın delil niteliği, mükellefin vergi idaresi karşısındaki güçlü konumu, ticari hayatın gereklilikleri ve re' sen araştırma ilkesinin vergi yargılamasındaki hakimiyeti göz önünde bulundurularak tartışılmalıdır.

3.6.6 Bildirim, Beyanname, Defter, Kayıt ve Belgeler

Bildirim ve beyannameler ile mükellefin defter kayıt ve belgeleri mükellef nezdinde oluşan delillerdir¹⁸⁶⁶. VUK 'mükellefin ödevleri' başlıklı ikinci kitapta md. 171-257 arasında mükellefin yapması gerekli bildirimler, tutması gereken defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin ibraz yükümlülüğü düzenlenmiştir. Dolayısıyla kanun koyucu mükellefler için, ödenmesi gereken verginin doğruluğunu ve diğer şekli yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini ancak usulüne uygun düzenleyecekleri belge ve kayıtlarla ispatlama yükümlülüğü getirmiştir¹⁸⁶⁷. VUK'a göre, vergilendirme süreci boyunca her türlü olay ve işlem belgeye bağlanmalıdır. Dolayısıyla, vergiye ilişkin olay ve olgular kanunda öngörülen belgelerle ispatlanacaktır¹⁸⁶⁸. Görüldüğü üzere belge düzeni beyana dayalı tarhiyat esasının zorunlu bir unsurudur çünkü tarhiyat mükellef beyanına göre yapıldığı takdirde bu beyan defter kayıtlarına, kayıtlar ise belgelere dayanır¹⁸⁶⁹. Bu bakımdan belge düzeni *vergilemenin özü* olarak nitelendirilebilir ve buna uyulmaması re' sen vergi tarhı, vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezası ile sonuçlanabilir¹⁸⁷⁰.

¹⁸⁶⁵Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 126.

¹⁸⁶⁶Tezel, 1981, **a.g.k.**, 259.

¹⁸⁶⁷Candan, 2005, **a.g.k.**, 801.

¹⁸⁶⁸Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 143.

¹⁸⁶⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 144.

¹⁸⁷⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 149.

Mükellefin verdiği beyanname bir nevi itiraf niteliğinde olup aynı zamanda vergi dairesince denetlenmektedir¹⁸⁷¹. İhtirazi kayıt konulması hariç, mükellefler kendi beyanlarına sonradan itiraz edemeyeceği için mükellefçe verilen beyanname tarhiyat için sağlam bir dayanak ve kesin delil olarak nitelendirilmektedir¹⁸⁷². Kimsenin kendi aleyhinde beyanda bulunmayacağı fikrinin kabulünden hareketle beyannameler esas olarak mükellef aleyhine delil oluşturur, lehine delil olarak kabul edilmez. Bununla birlikte vergi idaresi beyan edilen matrahın gerçeğe uygun olup olmadığını denetlemektedir ve bunun sonucunda re’ sen veya ikmalen tarhiyat yapma ve ceza kesme yetkisini haizdir¹⁸⁷³. Öğretide, mükellefin verdiği beyanname özel hukuk ilişkilerindeki senede benzetilmiştir çünkü mükellef bu belge ile ödeyeceği vergi miktarını kabul etmektedir¹⁸⁷⁴.

Mükellefin tutmak zorunda olduğu defter, kayıt ve belgeler ise mükellefin beyanına kaynak ve aynı zamanda delil teşkil eder. Defter tutma ve defter kayıtlarının kanunda sayılan belgelerle ispatı, vergi yargılama hukukunda uygulanan delil serbestisi ilkesinin sınırını oluşturur¹⁸⁷⁵. Defter, kayıt ve belgelerin geçerli delil olabilmesi için kanunda öngörülen şekil şartlarını ve içeriği haiz olması gerekir¹⁸⁷⁶. Dolayısıyla mükellefin defterlerinin kendi lehine delil olarak kullanılabilmesi, bir diğer deyişle beyan etmiş olduğu gelirin doğru kabul edilebilmesi için, kayıtların kanunda belirlenen şartlara uygun ve bunun sonucunda geçerli olması gerekir¹⁸⁷⁷. Örneğin fatura, usulüne uygun şekilde düzenlendiği takdirde delil olarak kabul edilir¹⁸⁷⁸. Zira VUK md. 3/2 uyarınca, vergi dairesi bir işlemin veya olayın iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılan duruma uymadığını ispatlarsa bu halde mükellefin beyan, belge ve kayıtlarını dikkate almaz¹⁸⁷⁹. Bunun yanı sıra, VUK md. 8/3’a göre “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna

¹⁸⁷¹Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2016, **a.g.k.**, 124.

¹⁸⁷²Tezel, 1981, **a.g.k.**, 258.

¹⁸⁷³Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 125.

¹⁸⁷⁴Tezel, 1981, **a.g.k.**, 258.

¹⁸⁷⁵Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 127.

¹⁸⁷⁶Tezel, 1981, **a.g.k.**, 259. Bununla birlikte aramalı incelemede ele geçirilen özel notlar ve yazışmalar da delil olarak kullanılabilir.

¹⁸⁷⁷Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 133.

¹⁸⁷⁸Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 154.

¹⁸⁷⁹Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 145.

olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.” Ancak vergiyi doğuran olay bir özel hukuk ilişkisine dayandığı için bu ilişkileri gösteren sözleşme, senet, makbuz vb. nin bu ilişkilerin varlığı ve niteliğine ilişkin olarak ispat aracı olarak kullanılması mümkündür¹⁸⁸⁰.

Mükellef nezdinde oluşan deliller genellikle mükellefin aleyhine deliller olarak nitelendirilir. Ancak usule uygun olarak düzenlenmiş her türlü kayıt bir vergi uyumsuzluğunda mükellefin lehine delil olarak savunma hakkı kapsamında kullanılabilecektir. Örneğin daha önce de belirtildiği şekilde beyanını, usulüne uygun şekilde düzenlenmiş defter kayıt ve belgelere dayandıran mükellef, beyanın ve kayıtların doğruluğu ile ilgili olarak ilk görünüş karinesinden faydalanır¹⁸⁸¹ çünkü usulüne uygun olarak tutulmuş defter ve belgelerin gerçeği yansıttığı karine olarak kabul edilmiştir. Bunun aksini iddia eden idare iddiasını ispatla yükümlüdür¹⁸⁸². VUK’ta öngörülen belge düzenine uymak, bunların doğruluğunun ispatı bakımından mükellefi ispat yükünden kurtarır¹⁸⁸³. Dolayısıyla söz konusu kayıtlar aksi vergi idaresi tarafından ispat edilinceye kadar geçerli sayılır¹⁸⁸⁴. Ancak, kanunen tutmak zorunda olduğu kayıtları usulüne uygun şekilde tutmayan veya bu kayıtları usulüne uygun şekilde talep edilmesi halinde inceleme elemanına ibraz etmeyen mükellef bu karineden yararlanamaz¹⁸⁸⁵. Ayrıca, her ne kadar mükellef kendi defter, beyan ve kayıtlarını kullanarak ispat imkanına sahip olsa da bunların vergi matrahının tespitine elverişli olmadığının tespiti halinde re’ sen veya ikmalen vergi tarhiyatı ve vergi cezası uygulanır. Burada ise vergi idaresi mükellefin defter ve beyanlarına değil diğer delillere dayanır. Dolayısıyla defter, belge ve kayıtları mükellefin aleyhine delil olarak da kullanılabilir¹⁸⁸⁶.

Mükellefler zaman zaman ticari veya mesleki faaliyetlerini izlemek amacıyla kendileri için yasal defterlerin dışında özel defterler tutmakta ve buna uygulamada el defteri adı verilmektedir. Yasal defter ve kayıtları usule uygun olduğu müddetçe mükellefin kendisine

¹⁸⁸⁰Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 170.

¹⁸⁸¹Candan, 2005, **a.g.k.**, 801.

¹⁸⁸²Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 137.

¹⁸⁸³Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 146.; Candan, 2005, **a.g.k.**, 816.

¹⁸⁸⁴Danıştay 3. Dairesinin 1.4.1987 tarih ve 1986/3323 Esas ve 1987/874 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁸⁵Danıştay 3. Dairesinin 11.5.1988 tarih ve 1987/1792 Esas ve 1988/1465 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin 20.1.1988 tarih ve 1987/653 Esas ve 1988/126 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁸⁶Karakoç, 2018, **a.g.k.**, 131.

özel bir defter tutmasına engel yoktur. Ancak el defterleriyle yasal defterler arasında uyumsuzluk olduğu, bazı işlemlerin yasal defterlere kaydedilmediği ve bu yüzden vergi matrahının kısmen gizlendiği tespit edilirse, bu halde el defterindeki kayıtlara dayanılarak re' sen tarhiyat yapılması mümkündür¹⁸⁸⁷. Danıştay'a göre el defterindeki kayıtlar vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamele hakkında maddi delil oluşturur¹⁸⁸⁸. Mükellef veya mükellefin yetki verdiği kişiler tarafından tutulan el defterlerindeki kayıtlar yazılı ikrar olarak kabul edilir ve mükellefin aleyhine delil olarak kullanılabilirler¹⁸⁸⁹. Ancak bunlar delil olarak kabul edildiği takdirde, içeriğindeki mükellef lehine yer alan tüm bilgi de aynı şekilde kabul edilecektir.

3.6.7 Vergi idaresi tutanakları

Vergi idaresi tutanakları, vergi idaresinin denetim yöntemleri sonucunda yaptığı işlemleri ve elde ettiği bilgileri kayda geçirdiği tutanaklardır. Bu tutanaklar resmi niteliği haiz olup esas olarak vergi idaresi lehine delil oluştururlar. Bu nedenle denetim yöntemleri, bir nevi vergi idaresinin delil araştırması olarak değerlendirilebilir. Vergi idaresinin delil araştırma ve tespitlerini VUK'ta sayılan sınırlı denetim yöntemleri çerçevesinde düşünmek gerekir. Buna göre yoklama, inceleme, bilgi toplama ve arama dışında delil araştırma ve tespiti olmamalı ayrıca delillerin her şekilde hukuka uygun olarak elde edilmiş olması gerekir¹⁸⁹⁰. Başka bir ifadeyle tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların kanıt olarak değerlendirilmesi için (örneğin yoklama fişi veya inceleme tutanağının) kanunda öngörülen kurallara uygun olarak düzenlenmesi gerekir¹⁸⁹¹. Ayrıca yoklama sonuçlarının ve inceleme tutanaklarının aksinin yargı önünde kanıtlanması mümkündür¹⁸⁹². Ancak teorik olarak mümkün olan bu ihtimalin uygulamada gerçekleşmesinin zor olduğunu belirtmek gerekir çünkü mükellef ne idare kadar geniş imkânlarla ne de idareyle eşit koşullara sahiptir.

¹⁸⁸⁷Candan, 2005, **a.g.k.**, 800.

¹⁸⁸⁸Danıştay 4. Dairesinin 8.10.1991 tarih ve 1988/5112 Esas ve 1991/3022 Karar sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin 26.4.1995 tarih ve 1994/3240 Esas ve 1995/1368 Karar sayılı kararı.

¹⁸⁸⁹Candan, 2005, **a.g.k.**, 800.

¹⁸⁹⁰Tezel, 1981, **a.g.k.**, 262.

¹⁸⁹¹Candan, 2005, **a.g.k.**, 797.

¹⁸⁹²Tezel, 1981, **a.g.k.**, 262.

Vergi yargısında, mükellef bakımından vergi idaresi tutanakları aleyhe delil teşkil eder ve bu sebeple mükellefin savunma hakkını kullanırken bunlarda faydalanması genel olarak güçtür. Buna karşılık kanıt olan belge ve bulgular başlı başına yoklama fişi ve vergi incelemesi tutanakları değil, ancak bu belgelerle tespit edilen mükellef ve mükellefin işlemlerine ve ödenmesi gereken vergiye dair bilgi, belge ve kayıtlardır. Bu sebeple bunların hem vergi dairesi hem de mükellef lehine kullanılması mümkündür¹⁸⁹³.

¹⁸⁹³Candan, 2005, **a.g.k.**, 797.

SONUÇ

Savunma hakkı, bir kişinin kendisine yöneltilen isnat ve iddialar karşısında, resmi makamlar önünde ilgili hukuki araçları kullanarak kendi itiraz ve iddialarını yöneltebilmesini ifade eder. Dolayısıyla bu hak hem idare hem de yargı önünde geçerli olduğu gibi kişinin savunması için gerekli olan tüm hukuki kurumları ve araçları kapsar.

Savunma hakkı sadece kendisine bir isnat veya iddia yöneltilene değil, aynı zamanda iddia sahibine de aittir. Bununla birlikte savunma hakkını geniş anlamıyla değerlendirmek gerekir. Savunma hakkı hak arama özgürlüğü, adil yargılanma hakkı ve hukuki dinlenilme hakkı gibi haklarla doğrudan bağlantılı olduğu gibi, içinde başka pek çok hak ve ilkeyi barındırır.

Hak arama özgürlüğü, kişilerin bir hakkı ihlal edildiğinde bunun telafisi için başvurabileceği yolları ve bu yollara başvurup başvurmama özgürlüğünü ifade eder. Bundan dolayı esasen tüm hakların güvencesi ve yaptırımıdır. Çünkü hak, kavram olarak hakkın aranması imkânını içinde barındırır. Hak arama özgürlüğü ile savunma hakkı ilişkisi işte bu noktada kurulur. Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen bu hak “yargı önünde iddia ve savunma hakkının varlığını” öngörür ancak bu maddeyi, Anayasa'nın 40. maddesi ile birlikte değerlendirdiğimizde hak arama özgürlüğünün yasama, yürütme, yargı organlarının hepsine yapılacak başvuruları kapsadığı görülür. Dolayısıyla hak arama özgürlüğü, aslında geniş anlamda savunma hakkıyla aynı kavramı ifade eder.

Adil yargılanma hakkı ise hak arama özgürlüğünü etkinleştiren haklardan biridir ve ancak hak arama yoluna başvurulduktan sonra kullanılabilir. Bu hak, kişiye idari ve adli makamlar karşısında usuli güvence tesis eden bir haklar bloğu olarak uluslararası sözleşmelerde ve 1982 Anayasası 36. maddede düzenlenmiştir. Tarafların sav ve savunmalarını özgürce yapmalarını güvence altına alan adil yargılanma hakkının amacı, sonucun adil olmasından çok sürecin adil olması, bir diğer deyişle adil bir sonuç çıkması için gerekli şartların sağlanmasıdır.

Savunma hakkının doğrudan bağlantılı olduğu “dinlenilme hakkı” ise esasen geniş anlamda savunma hakkının unsurlarından biridir. Dolayısıyla savunma hakkının adil yargılanma hakkı ve hukuki dinlenilme hakkını kapsayan bir üst kavram olduğu söylenebilir. Zira menfaat sahibinin dinlenmediği bir usulde savunma hakkından söz edilemez. Bu hak

hem idare hem de yargı önünde mevcuttur. Bu noktada, hukuki dinlenilme hakkının, dinlenilme hakkının medeni usule özgülenmiş hali olduğunu vurgulamak gerekir. Hukuki dinlenilme hakkı aynı zamanda, adil yargılama hakkının bir unsurudur çünkü adil yargılamanın amacı tarafların karşılıklı iddia ve savunmalarının dinlenerek dengeli, hakkaniyetli bir hüküm verilmesidir. Hukuki dinlenilme hakkının yasal temelini Anayasa md. 36 oluşturur. Geniş anlamda savunma hakkı, bu hakkı da kapsar niteliktedir.

Bununla birlikte savunma hakkı aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak pozitif hukukta tanınır. Diğer bir deyişle, pozitif hukukta savunma hakkı açıkça düzenlenmese dahi hukuk devleti ilkesinin sonucu olarak kabulü gerekir çünkü hukuk devleti, devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarıyla bağlı olduğu ve temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alındığı bir sistemdir. Vergi her ne kadar günümüzde artık bir ödev niteliğini kazanmış olsa da özünde kişi hakkına müdahale olduğu gibi, vergilendirme süreci boyunca da mükellefin hak ve özgürlüklerine müdahale ihtimali mevcuttur. Bu nedenle hukuk devleti ilkesi, devletin vergilendirme yetkisi ile kişi temel hak ve özgürlükleri arasında denge kurmak açısından önemlidir.

Tarihsel olarak, hukuk devletinin gelişimi anayasacılık hareketleri ile paralellik gösterir. Anayasacılık hareketlerinin temelini ise vergiye karşı tepkiler oluşturur. Şu hâlde hukuk devletinin doğumunun mükellefin savunma hakkıyla doğrudan ilgili olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz çünkü hukuk devleti ilkesi esasen, halkın kendini devlete karşı savunma ve koruma ihtiyacından doğmuştur.

Bu çalışmada hukuk devletinin savunma hakkıyla olan bağlantısı adil yargılanma ilkelerinin yanı sıra savunma hakkını güçlendiren ilkeler bakımından kurulmuştur.

Bunlardan, kanuni idare ilkesi, hukuk devletinde öncelikle idarenin kendisinin hukukla bağlı olmasını ve tüm eylem ve işlemlerinin kanuna uygun olmasını ifade eder. Bir diğer deyişle, bu ilkeye göre idaredaki herkesin görev ve yetkilerinin, işlem ve eylemlerinin yasal bir dayanağı bulunmalıdır; aksi halde işlemin iptali için yargıya başvurulabilir. 1982 Anayasası md. 123/1 ve md. 129/1 bu ilkenin pozitif hukukta düzenlenmiş görünümleridir. Buna ilaveten, kanuni idare ilkesi, savunma hakkının tüm idari işlemlerde geçerli olmasının ve uygulanabilmesinin temelidir. Vergi hukukunda ise vergilerin kanuniliği ilkesinin sonucu

olarak başta tarh ve tahsil olmak üzere vergi idaresinin işlemleri hukuka uygun olmak zorundadır.

Her ne kadar kanuni idare ilkesi gereği, idarenin tüm eylem ve işlemleri hukuka uygunluk karinesinden yararlansa da bunun denetlenebilmesi için idarenin işlemlerinin yargı denetimine açık olması gerekir. Bir hukuk devletinde ilke olarak hiçbir idari işlem yargı denetimi dışında bırakılmamalıdır. Aksi halde kişi hak ve özgürlüklerinin ihlali halinde bunun tespiti veya tazmini mümkün olamayacaktır.

Vergi hukukunda mükellefin savunma hakkını güçlendiren bir diğer ilke ise vergilerin kanuniliği ilkesidir. Bu ilkeye göre bir vergi salınabilmesi için mutlaka parlamento tarafından çıkartılan ve vergiye ilişkin esas ve usullerin belirlendiği bir yasa olması gerekir. Bu ilke sayesinde özünde temel hak ve özgürlüklere bir müdahale olan vergi, milletin seçilmiş temsilcileri eliyle yapıldığı için, meşruiyet ve haklılık kazanmıştır. Genel olarak mükellef hak ve özgürlüklerini güvence altına alan bu ilke savunma hakkını da güçlendiren bir ilkedir.

Savunma hakkı, aynı zamanda hukukun genel ilkelerinden biridir. HGİ bir tarafta ideal adalet fikri diğer yanda ise hukukun temel nitelikleri esas alınarak oluşturulmuştur. Bu ilkeler hâkime hukuku yorumlamada yol gösterirler. Bu ilkelerin günümüzde hukukun kaynakları arasında yeri tartışmasız olup bazıları pozitif hukukta da ayrıca düzenlenmiştir.

HGİ'nin çıkış yeri olan Fransız hukukunda, HGİ'nin insanların doğuştan sahip olduğu haklar olduğu kabul edilir. Türk hukukunda ise Anayasa Mahkemesi, hukuk devletinde hukukun üstünlüğünü sağlayan anayasanın da ötesinde temel hukuk ilkelerinin var olduğunu ifade ederek HGİ'ye anayasal değerde bir üstünlük atfetmiştir. Türk hukukunda HGİ için referans norm olarak Anayasa ve onun referans verdiği diğer hukuki metinler, ayrıca insan hakları konusunda Türkiye'nin imzalayıp onayladığı uluslararası anlaşmalar kabul edilir. Bu nedenle Türk hukukunda hâkim, HGİ'yi yorumlarken daha çok pozitif hukuk kurallarına dayanır. Ancak, Anayasa md. 12'de düzenlenen 'kişiliğe bağlı, dokunulmaz, devredilmez ve vazgeçilmez haklar' ile kast edilen esasında doğal haklar olup bunlar pozitif düzenlemelerden bağımsızdır. Vurgulamak gerekir ki HGİ'nin pozitif hukuka girişi, doğal hukuk yaklaşımının bir sonucu olarak idari yargı hakimlerinin yorumları ve içtihatlarıyla gerçekleşmiştir.

Savunma hakkı, vergi hukuku bakımından ise bir mükellef hakkıdır. Vergi tabanının genişlemesi, mükellef-idare arasındaki işlemlerin artması ve karmaşılaşması, teknolojik dönüşüm, uluslararası gelişmeler vb. sebeplerle mükellef hakları ayrı bir sınıflandırmaya tabi olmuş ve savunma hakkı da bu kapsamda yerini almıştır. Aslında mükellef hakları farklı pozitif düzenlemelere konu olan ve pek çok haktan oluşan bir haklar bloğu olarak nitelenebilir.

Mükellef haklarına ilişkin düzenlemeler çeşitli ülkelerde mükellef hakları bildirgeleri şeklinde yapılmıştır. Bu bildirgelerin bazıları yasa gücüne sahipken bazıları ise idarenin taahhütnamesi niteliğindedir. Hukukumuz açısından GİB'in 2006'da yayınlamış olduğu Mükellef Hakları Bildirgesi bağlayıcılığı olmayan, daha çok bir taahhütname niteliğini haiz bir metindir. Burada sayılanlar teknik anlamda bir hak olarak nitelenemez. Zira, vergi idaresi bildirgedeki taahhütleri yerine getirmediği takdirde buna ilişkin bir yaptırım öngörülmemiştir. Bu bakımdan vergi sistemi ve vergi bilinci gelişmiş ülkelerde (ABD, Avustralya, Kanada) olduğu gibi mükellef hakları bildirgesinin kanuni olarak düzenlenmesi, hatta VUK'ta mükellefin hakları başlığında bir bölüm öngörülmesi bu anlamda çok yerinde olacaktır. Bildirgeyle ilgili diğer bir eksiklik ise, bilgi edinme hakkıyla ilgili hususlara ağırlık verilmesine karşın savunma hakkının diğer unsurlarına yer verilmemiş olmasıdır. Oysa ki, bilgi edinme hakkı bu hakkın unsurlarından yalnızca birisidir. Bu nedenle karşılaştırmalı hukuktaki iyi uygulama örneklerinin dikkate alınarak savunma hakkının da korunduğu yeni bir bildirge hazırlanması mükelleflerin sisteme olan güveninin artması bakımından gerekli ve önemlidir.

Sonuç olarak, mükellef haklarının pek çoğu savunma hakkı kapsamında değerlendirilebilir. Bu haklar mükellefe vergi idaresi karşısında kendini korumak için bir güvence olarak tanındığına göre, her biri aslında savunma için bir araçtır. Bu bakımdan, bilgi edinme hakkı, tarafsız ve adil işlem yapılmasını isteme hakkı, idari başvuru hakkı, vergisel işlemlerin gerekçeli olması, vergi idaresi karşısında temsilci kullanma gibi haklar başta olmak üzere mevzuatta dağınık olarak düzenlenen hakların pek çoğu mükellefin savunma hakkı ile doğrudan ilgilidir.

Türk hukukunda genel bir idari usul kanunu bulunmadığı için, savunma hakkının idare karşısında kullanılabilmesi meselesi pozitif hukukta açıkça düzenlenmiş değildir. Öğretide

bazı görüşler savunma hakkının sadece yargılama hukukuna özgü olduğunu ve bu nedenle idari işlemler için kullanılmasının uygun olmadığını ileri sürmüştür. Bir uyumsuzluk olmadığı sürece taraflardan ve dolayısıyla taraf haklarından bahsedilemeyeceği iddiasına dayanan bu görüşe katılmak mümkün değildir. Bireyin haklarını ihlal eden tüm idari işlemlerde idare ve birey işlemin iki tarafını oluşturur. Nasıl ki ceza hukukunda, adli kolluk bir taraf olmadığı halde şüphelinin savunma hakkı adli kolluk işlemleri ile başlarsa, idare hukukunda da benzer bir sonucu kabul etmek gerekir. Bunun yanı sıra, belirtmek gerekir ki idare ve ilgililer arasındaki işlemler bir bütünlük içerir. Anayasa 36. madde lafzen değil, hukuk devleti ilkesi ışığında geniş yorumlanarak savunma hakkının idare önünde de kullanılabileceği kabul edilmelidir. Hiç kuşkusuz idarenin hukukla bağlılığı, mahkemelerden daha az değildir.

Öğretide başka bir görüş ise savunma hakkının idari aşamada sadece disiplin işlerine özgü olduğu yönündedir. Disiplin cezaları hukuki niteliği açısından idari yaptırım olmakla birlikte bu alanda savunma hakkı özellikle memurlar için anayasal güvenceye alınmıştır. İlgili kanunlarda da disiplin işlerinde savunma hakkı açıkça düzenlenmiştir. Gerçekten de disiplin soruşturmaları bir nevi çekişme olduğu için burada savunma hakkı tanınması önemlidir. Ancak bu işlerin yargılama benzeri işler olması ve bu sebeple pozitif hukukta bu alanda açıkça savunma hakkının tanınmasından hareketle söz konusu hakkın sadece disiplin işlerine özgü olduğu sonucuna varmak sınırlandırıcı bir yorumdur. Anayasa md. 129'da disiplin işlerine özgü olarak savunma hakkının düzenlenmesinin nedeni, hakkı o konuya özgülemekten çok disiplin işlerinde bu hakkın önemini vurgulamaktır. Dolayısıyla Anayasa 36. ve 129. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde idari yaptırım niteliğindeki tüm işlemler için idari aşamada savunma hakkının kabulü gerekir.

Savunma hakkının idare karşısında açıkça kabul edildiği bir diğer alan idari yaptırımlardır. Belirtmek gerekir ki sonunda yaptırım ihtimali olan bir süreç varsa, bu hangi hukuk dalında olursa olsun ilgiliye savunma hakkı tanınması gerekir. İdari yaptırımların en önemli özelliği ve cezalardan ayrılan yönü ise bir mahkeme kararı olmaksızın doğrudan idari işlemle uygulanabilmesidir. Bu sebeple yaptırımlar söz konusu olduğunda idare hem taraf hem yargıç hem de uygulayan konumundadır ve dolayısıyla ceza hukukunda tanınan güvencelerin idari yaptırımlar için de ilgiliye tanınması gerekir. Vergi kabahatleri sonucunda

kesilen vergi cezaları da idari yaptırım niteliğinde olduğu için, vergi kabahatleri söz konusu olduğunda savunma hakkının mükellef için tanınacağı tartışmasıdır.

İdari rejimin hâkim olduğu bir sistemde idarenin üstün yetkileri karşısında kişilerin hakları mutlak surette ve en iyi şekilde korunmalıdır ki bunun temelini savunma hakkı oluşturur. Bir anlamda savunma hakkının idari usulün genel ilkelerinden biri olduğu hatta idari usulün temelinde yer aldığı söylenebilir çünkü idari usulün varlık sebebi, kişileri idare karşısında korumak ve böylece hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmektir. İdarenin üstün yetkileri karşısında bir denge sağlamak ise bireylere henüz idari aşamada savunma hakkı sağlanmasıyla mümkün olur. İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanan icrai işlem niteliği karşısında, yargıya başvurmak dışında ilgilinin elinde başka bir imkân olmaması, idare ile birey arasındaki dengeyi bozar.

Savunma hakkının hem temel bir anayasal hak hem de bir HGİ olarak idare karşısında varlığının kabulü gerekir. Bunun yanı sıra, idare karşısında savunma hakkı, idari usuldeki katılım ilkesi ile doğrudan ilgilidir çünkü bu ilke sayesinde kişiler, henüz idari işlemin yapılaş aşamasında idare karşısında kendini savunma ve sürece etki etme imkânı bulur. İdare karşısında savunma hakkı bir tarafta bilgi alma, diğer tarafta görüş bildirme imkânı ile temel çatıyı oluşturur ve böylece ilgili ile idare arasındaki çekişmeyi sağlar. İdare karşısında savunma hakkının kapsamını dinlenilme hakkı, bilgi edinme hakkı, hukuki yardım ve temsil, idari işlemlerin gerekçeli olması ve işleme karşı başvuru yollarının belirtilmesi gereği oluşturur.

Dinlenilme hakkı sayesinde idare, bir idari işlemin yapılaş sürecinde ilgililere bu işlemle ilgili fikirlerini açıklamak için fırsat tanıdığı gibi bu hak, işlem yapıldıktan sonra idari başvuru aşamasında da kullanılabilir. Dinlenilme hakkı idari usulde ilgililerin sürece katılımını sağlayarak bir yandan savunma hakkının kullanılmasına diğer yandan çelişmeli usulün gerçekleşmesine imkân tanır. Böylece uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan idari aşamada çözülmesi mümkün olur. Aynı zamanda dinlenilme hakkı idari usulde idarenin gizlilik içinde işlem yapmasını engelleyerek açıklık ilkesine hizmet eden bir araçtır. Hukuk devleti ilkesinin sonucu olan dinlenilme hakkının yargı karşısında korunurken idare karşısında korunmaması düşünülemez.

İdare karşısında dinlenilme hakkına ilişkin olarak pozitif hukukta genel bir düzenleme bulunmamakla birlikte Rekabetin Korunması Hakkında Kanun gibi bazı özel kanunlarda bu hakka yer verilmiştir. Vergi hukukunda ise izaha davet, uzlaşma komisyonu toplantısı gibi haller vergi idaresi karşısında dinlenilme hakkının özel görünümleridir. Yine de, bu hakkın pozitif hukukta genel olarak düzenlenmemiş olmasının bir eksiklik olduğunun altını çizmek gerekir. Genel bir idari usul yasası çıkarılması tüm ilgililerin hakları bakımından önemli bir güvence oluşturacaktır. Bu yapılmadığı takdirde kanaatimizce vergi hukuku özelinde VUK’a aşağıda belirtildiği şekilde eklenecek bir madde ile bu hak tanınabilir:

“Mükellef veya vergi sorumlusu, vergi idaresi tarafından kendileri hakkında bir işlem yapılmadan önce haklarını ya da hukukî yararlarını savunmak üzere kendi tercihleri doğrultusunda yazılı veya idarece düzenlenecek görüşme toplantısında sözlü açıklama yapma, tanık dinletme, idareye her türlü bilgi ve belge sunma ve bilirkişi incelemesi talebinde bulunabilir. Yoklama, vergi incelemesi ve arama yapılacak hallerde, bu durumlarla ilgili yapılan başvurularda ve bu kanunda sayılan yaptırımların uygulanmasında dinlenilme hakkının tanınması zorunludur. Bunun dışında kalan hallerde ise vergi idaresi, işlemden önce mükellefe veya vergi sorumlusuna dinlenilme hakkı tanıyıp tanımama konusunda takdir yetkisine sahiptir.

Dinlenilme hakkı tanınan mükellefe veya vergi sorumlusuna, vergi idaresi tarafından, en az yedi gün önceden yazılı bildirimde bulunulup yapılmak istenilen işlemin konusu, maddî ve hukukî dayanakları, bu hakkı yazılı ya da sözlü olarak kullanabileceği, sözlü olarak kullanmak istiyorsa yapılacak görüşme toplantısının yeri, tarihi ve saati açıklanır. Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

İdare karşısında dinlenilme hakkının gereğince kullanılabilmesi için kişinin neyle karşı karşıya olduğunu tam olarak bilmesi gerekir. Bu bakımdan idare karşısında savunma hakkının unsurlarından biri de bilgi edinme hakkıdır. Bilgi edinme hakkı hem idari işlemde haberdar olmayı hem de idarenin elindeki bilgi ve belgelere erişimi kapsar. Aksi halde ilgilinin işlemin yapılış sürecine katılarak görüşünü bildirmesi mümkün olmayacaktır.

Dinlenilme hakkının aksine bilgi edinme hakkı, Anayasa md. 74/3’te yapılan değişiklik sonrası anayasal güvenceye sahip olmuş ve ayrıca 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu ile düzenlenmiştir. Dolayısıyla mükellefin vergi idaresi karşısında bilgi edinme hakkı tartışmasızdır. Bu hak, vergilendirme sürecinde mükellefin de sürece katılımına ve savunma hakkı kapsamında yer alan diğer hakların kullanılmasına imkân verir. Dolayısıyla vergi idaresi mükellefi kendisi hakkında sonuç doğuracak nitelikteki her işlemde haberdar edecektir.

Bilgi edinme hakkının vergi hukukundaki özel bir görünümü ise özelge talep hakkıdır. VUK md. 413'e göre mükellef, öngöremediği veya tereddütlü olduğu konularda vergi dairesinden açıklama isteyebilir. Ayrıca, VUK md. 369 gereği bir konu hakkında verilmiş olan özelge veya sirkülere uygun davranan mükellefe vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi uygulanmaz. Bu hüküm sayesinde mükelleflerin idareye güvenerek yapacakları işlemler güvence altına alınmış, dolayısıyla aynı zamanda savunma hakkı korunmuştur.

Yargılama söz konusu olduğunda kişilerin hukuki yardım alması veya temsilci aracılığıyla işlem yapmaları genel kural olmakla birlikte idare karşısında ilgilinin temsilci kullanması istisnadır. Pozitif hukukta ilgilinin hukuki yardım alma ve temsilci kullanma hakkını düzenleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, burada idare karşısında ilgilinin temsilci kullanmasını engelleyen bir hüküm de bulunmadığını vurgulamak gerekir. İlgili isterse idare karşısında temsilcisi aracılığıyla işlem yapabilir fakat bu yargılamada olduğu gibi adli yardım veya zorunlu müdafilik şeklinde bir hak olarak ayrıca düzenlenmemiştir. Oysa, idare karşısında da yargıda olduğu gibi bir hak ihlali doğabileceği için bu aşamada hukuk alanında donanımlı birinden yardım alması ilgilinin yararına olacaktır. Ayrıca, idare karşısında temsilci kullanılması, uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesine katkı sağlayarak idari yargının yükünü hafifletebilir.

Bununla birlikte, idare karşısında temsilci kullanma ve hukuki yardım alma hakkının vergi usul hukukunda özel görünümleri mevcuttur. Örneğin VUK'ta bu hal tebliğ ve uzlaşma için özel olarak düzenlenmiştir. Her ne kadar VUK'ta, ceza yargılamasında olduğu gibi zorunlu müdafilik şeklinde olmasa da vergi idaresi karşısında temsilci kullanılabilmesi mükellefin savunma hakkı bakımından oldukça önemli bir güvencedir. Kanaatimizce vergi idaresinin, sonucunda yaptırım uygulanma ihtimali olan işlemleri için ceza yargılamasındaki gibi mükellefe, talep etmesi halinde ücretsiz bir temsilci atanması mükellefin savunma hakkını güçlendiren bir durum oluşturacaktır. Buna ilişkin olarak şu şekilde bir madde düzenlemesi önerilebilir:

“Mükellefler vergi idaresi ile olan ilişkilerinde kendilerini temsil etmek üzere yetkili bir temsilci seçme hakkına sahiptir. Mükellef, temsilci seçmek için yeterli maddi imkana sahip olmadığını beyan ederse, istemi halinde kendisine bir avukat veya serbest muhasebeci mali müşavir görevlendirilir. Zorunlu temsilciliğe ilişkin diğer hususlar, Türkiye Barolar Birliğinin ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli

Mali Müşavirler Odaları Birliğinin görüşü alınarak çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir. Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Savunma hakkının idari aşamadaki zorunlu unsurlarından bir diğeri ise idarenin işlemlerinin gerekçeli olması ilkesidir. Yargılama hukukunda mahkeme kararlarının gerekçeli olması anayasal düzenleme ile güvence altına alınmışken idari işlemler için bu durum tartışmalıdır. İdari işlemin gerekçesinin işlevi, işlemin muhatabını işlemle ilgili olarak bilgilendirmek olduğuna göre idari işlemlerin gerekçeli olması savunma hakkını güvence altına alan bir kuraldır. Öte yandan, gerekçe gösterme zorunluluğu idareyi de işlem öncesinde detaylı araştırma yapmaya ve hukuka uygun davranmaya sevk eder.

Vergi hukukunda vergisel işlemlerin gerekçeli olması gereğini düzenleyen genel bir kural yalnızca Gümrük Kanunu md. 6/3’te yer almıştır. Buna göre bu kanun kapsamındaki işlemler gerekçesiz yapıldığı takdirde şekil bakımından hukuka aykırı olacaktır. VUK’ta ise vergisel işlemlerin gerekçeli olmasına dair genel bir düzenleme olmasa da kanunun çeşitli hükümlerinde dolaylı olarak bu ilkeye yer verilmiştir. Yoklama fişlerinin, vergi inceleme raporlarının ve takdir komisyonu kararlarının ihbarnamelere eklenme mecburiyeti buna örnektir. Bu noktada önerimiz VUK’a tıpkı Gümrük Kanunu’nda olduğu gibi bir genel kural eklenmesidir. Böylece tüm vergisel işlemlerin gerekçeli olması pozitif hukukta açık bir düzenlemeyle güvence altına alınmış olacaktır.

İdare karşısında savunma hakkının unsurlarından biri de idari işleme karşı başvuru yollarının gösterilmesi gerekliliğidir. Burada amaç ilgililerin idare karşısında savunma hakkını kullanmasını kolaylaştırmak olup kural, Anayasa’nın 40. maddesinde yapılan değişiklikle anayasal güvence altına alınmıştır.

Savunma hakkının idare karşısında kullanılması mümkün olduğuna göre, vergi idaresi karşısında da bu hakkın kullanılabileceği açıktır. Dolayısıyla, İYUK md. 11’de genel kural olarak düzenlenen üst makamlara başvuru yolu, vergi idaresine karşı mükellef hakkında yapılmış vergisel işlemler için savunma hakkının kullanılabileceği hallerden biridir. Bunun yanı sıra VUK md. 124’te vergi hukukuna özgü olarak öngörülen şikâyet yolu, idari başvuru yollarının vergi hukuku alanında düzenlenen bir örneğidir.

Vurgulamak gerekir ki Hazine ve Maliye Bakanlığı, yetkileri çok geniş ve güçlü bir kurum olarak kendisine verilen usul ve esasları belirleme yetkisine istinaden çıkardığı genel

tebliğler ile vergi hukukundaki uygulamayı büyük ölçüde düzenlemekte hatta neredeyse paralel bir vergi hukuku alanı oluşturmaktadır. Bu nedenle savunma hakkı incelenirken, diğer yasal kaynakların yanı sıra bunları da dikkate almak gerekir.

Vergi bir ödev olması sebebiyle mükellefin buna dair yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin muhakkak denetlenmesi gerekir. Vergi denetimi sayesinde mükellef kayıtlarındaki eksik ve hatalar ortaya çıkarılarak vergi alacağının eksiksiz ve zamanında tahsil edilmesi sağlanır. Hiç kuşkusuz idare kadar mükellefin de verginin doğru hesaplanmasını isteme hakkı mevcuttur.

Çağdaş vergi sistemlerinde vergilendirme mükellefin beyanına dayalı olarak yapılır. Vergi denetimi beyan sisteminin tamamlayıcısıdır. Denetim sonunda beyan edilenle olması gereken matrah arasında fark tespit edilirse mükellef aleyhine tarhiyat ve ceza söz konusu olur. Ayrıca denetim esnasında idare, yetkilerini aşan bir tutum sergilerse mükellef haklarının ihlal edilmesi mümkündür. Bu nedenle vergi denetimi sırasında karşı denge unsuru olarak mükellefe savunma hakkının tanınması gerekir. VUK'ta vergi denetim araçları yoklama, inceleme, bilgi alma ve arama olarak düzenlenmiş olup izaha davetin de bu kapsamda değerlendirilmesi mümkündür.

İzaha davette, hakkında vergi ziyayı şüphesi olan bir mükellef, henüz vergi incelemesi başlatılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden işlemlerini açıklayarak kendini savunma imkânı bulur. Bu bakımdan izaha davet, mükellefe yaptırım uygulanmadan önce kendisine son söz tanınması gibidir. İzaha davette henüz ortada bir idari işlem veya bir uyuşmazlık olmadığından buna önleyici bir usul demek mümkündür. İzaha davet VUK 372. md. ve 509 no'lu GT'de düzenlenmiştir ve mükellefin kastı hatta bilgisi olmadığı halde ödenmeyen vergilerin tespiti ve tahsili için kullanılır. Bu sayede mükellef cezalandırılmak yerine, kendisinin bilgisine başvurulduğu için bu usul daha hakkaniyetlidir. VUK md. 370'te her ne kadar VUK md. 359 kapsamındaki fiiller nedeniyle oluşacak vergi ziyayı cezaları izaha davet dışında bırakılsa da sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge *kullanan* mükellefler için belge tutarı bir takvim yılında 100.000 TL'yi geçmeyen veya geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının yüzde beşini aşmayanlar istisna edilmiş; dolayısıyla sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanmak fiilinin kast olmaksızın yapılabileceği kabul edilmiştir.

İzaha davet idare açısından zorunlu olmayıp, idare yalnızca uygun gördüklerini izaha davet eder. Bu noktada idareye takdir yetkisi tanınması mükellefler arasında eşitsizlik yaratabilecek bir haldir. İzaha davet edilen mükellef, vergi idaresine kendisine sorulan konularda 30 gün içinde açıklama yapabilir ancak izaha davetin kapsamı sorularla sınırlı olduğundan mükellefin savunma hakkıda sınırlıdır. Başlı başına bir savunma hakkı olan izaha davet, 509 no'lu GT'de mükellefe delil sunma hakkı tanınarak güçlendirilmiştir. Ayrıca, izaha davette yapılacak açıklamalar daha sonra yargı önünde bir uyuşmazlık olması halinde delil oluşturur. Açıklamanın sonunda mükellefin vergi ziyaına sebep olmadığı anlaşılırsa mükellef incelemeye tabi tutulmayacak; hakkında re' sen veya ikmalen tarhiyat yapılmayacak ve vergi cezası kesilmeyecektir. Buna karşılık, mükellefin izahı yeterli görülmezse bu durum kendisine bildirilir. Bunun üzerine mükellef beyannamesindeki eksiklikleri tamamlamalı, hatalı beyanları düzeltmeli ve hesaplanan vergiyi gecikme zammı ile birlikte ödemelidir.

Yoklamaya gelince, vergi idaresinin, mükellefe ve mükellefiyete ilişkin maddi olaylara bakarak mükellefin şekli ödevlerini yerine getirip getirmediğini denetlediği bu kurumun diğer denetim araçlarından ayrılan yönü, henüz vergi ziyayı doğmadan tespit ve denetimin yapılabilmesi ve bu sayede vergi kaybının önüne geçilebilmesidir.

Yoklama her zaman yapılması mümkün bir denetim olduğundan ilgiliye önceden haber verilmesine gerek yoktur. Yoklama sonucunda düzenlenen yoklama fişinin tutanak niteliği dolayısıyla vergi incelemelerinde ve takdir komisyonlarınca matrah taktiri yapılırken esas alınması mümkündür. Bununla birlikte usulüne uygun düzenlenmeyen yoklama fişi mükellef hakkında yapılacak işleme dayanak oluşturmayacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığının e-dönüşüm projesi kapsamında yoklamanın yanı sıra VUK md. 132/A ile e-yoklama kabul edilmiştir. E-yoklamanın sonunda klasik yöntemle yapılan yoklamada olduğu gibi e-yoklama fişi düzenlenir. Gerek fiziksel ortamda yapılan yoklamada gerekse e-yoklamada, taraflar arasında mutabakat olması halinde ilgili ve yoklama yetkilisinin yoklama fişini imzalamasıyla süreç tamamlanır. Ancak, mutabakat sağlanmadığı veya yoklamanın ilgili nezdinde yapılmadığı hallerde usul, iki yoklama türü bakımından farklılık gösterir. Yoklama yapıldığı zaman nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi orada bulunmuyorsa veya fişi imzalamaktan çekinirse bu halde yoklama memuru ile

birlikte polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar heyetinden birinin tutanağı imzalaması gereklidir. Ancak, aynı durumda e-yoklama söz konusu olduğunda yoklama fişinde sadece yoklama yetkilisinin imzasının yeterli olacağı GT ile öngörülmüştür. Şu hâlde mükellefin yoklamadaki güvencelerinden biri e-yoklamada GT ile sınırlandırılmıştır. Kanaatimizce bu durumun, VUK md. 132/A’ya eklenecek bir hükümle düzenlenmesi uygun olur.

Yoklama esnasında yetkililerin defterleri inceleme yetkisi bulunmamaktadır çünkü bu, vergi incelemesine ait bir işlemdir. Ancak vergi idaresi tarafından uygulamada yaygın ve yoğun vergi denetimi başlıklı bir kavram ortaya konmuş ve böylece yoklama kapsamı ve yoklama ile görevli olanların yetkileri genişletilmiştir. Bu sayede yoklama, vergisel ödevlere ilişkin maddi unsurların tespitinden ziyade kayıt ve belge düzeninin denetimini kapsayan bir kuruma dönüşmektedir.

Yoklama ile ilgili önemli bir diğer husus ise VUK md. 127/c ile yoklama yetkililerine verilen “kanuni defter ve belgeler dışında vergi kaybına dair emare teşkil eden defter ve belgeleri alma” yetkisidir. Bu yetki nitelik olarak bir el koyma yetkisi olup CMK’de hâkime tanınmıştır. VUK’ta ise bu yetki idareye ve hatta yoklama yetkililerine tanınarak, mükellefler bu kayıt ve belgeler için CMK’de düzenlenen korumadan yoksun bırakılmıştır. Bu madde dolayısıyla yoklama esnasında bir vergi kaçakçılığı şüphesi oluşursa bununla ilgili olarak vergi incelemesi yapıp Cumhuriyet Savcılığına durumun bildirilmesi ve ceza soruşturması başlatılması gerekir. Aksi halde bu el koyma işlemiyle mükellefin konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği gibi temel hakları ihlal edilebilir. Diğer yandan CMK’deki güvenceden yoksun olarak bu defter ve belgelere el konması, delil güvenliğini de tehlikeye attığı için savunma hakkının ihlalini oluşturur. Ayrıca, VUK md. 127/e’deki düzenleme nitelik olarak geçici el koyma olduğundan VUK md. 127/c için belirtilen tüm hususlar bu madde için de geçerlidir. Dolayısıyla bu haller için kanunda, hâkim kararını gerekli gören bir düzenleme yapılması mükellef için güvence oluşturacaktır.

Beyana dayalı bir sistemde mükellefin beyanının doğruluğunun denetlenebilmesi vergi idaresinin bilgi sahibi olmasına bağlıdır. Dolayısıyla bilgi toplamak idare için hem yetki hem de görevdir. Bilgi toplama sayesinde vergi idaresi, mükellef dışındaki fakat vergisel işlemlerle ilgili kişilerden geniş kapsamlı bilgi ve belge talep edebilir. Böylece vergi denetimi mükellefin dışına taşmış gibi olur. Bu sebeple, bilgi toplama diğer denetim yöntemlerinin

tamamlayıcısıdır. Bilgi toplamının talep üzerine, sürekli olarak ve uluslararası anlaşmalar gereği otomatik bilgi değişimi olmak üzere üç şekilde yapılması mümkündür.

VUK'a göre, kamu idare ve kurumları, mükellefler ve mükelleflerle işlem yapan kişiler istendiği takdirde bilgi vermekle yükümlüdür. Bilgi toplamada bilgiler yazılı olarak alınabileceği gibi sözlü olarak da alınabilir ancak sözlü alınan bilgiler mutlaka yazılı belge haline getirilir. Verilen bilgilerin yazılı kayıt altına alınmış olması mükellefi koruyan ve savunma hakkının kullanımını kolaylaştıran bir uygulamadır.

VUK'taki ilgili hükümlerin yanı sıra kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığına bilgi toplamaya dair usul ve esasları belirlemek için çok geniş bir yetki tanınmış ve bakanlık buna istinaden pek çok konuda GT yayınlamıştır. Kanunla bakanlığa tanınan yetki yalnızca bilgi toplamaya ilişkin konu ve usulleri değil aynı zamanda VUK md. 150 uyarınca toplanan bilgilerin kullanılması ve işlenmesini de içermektedir. Buna istinaden savunma hakkı bakımından önemli olan iki tebliğ düzenlemesi vardır. Bunlardan ilki 509 no'lu VUK GT'de düzenlenen ve özel entegratörlerle ilgili hükümdür. 509 no'lu VUK GT'de e-ortamda belgelerin düzenlenmesi ve saklanması için özel entegratörlere yetki verileceği belirtilmiş ve kendilerinden istenen bilgileri GİB'e vermek zorunda oldukları düzenlenmiştir. Şu hâlde GİB'in, mükellefin haberi olmaksızın kişisel veri niteliğini haiz bilgilerine ulaşması ve bunları işlemesi mümkündür. Fakat bu durumda mükellefin sürece katılması veya itiraz etmesi mümkün olmayacaktır. Oysa Anayasa md. 20 kapsamında özel hayatın gizliliği ve kişisel verilerin korunması güvence altına alınmıştır. Her ne kadar vergiye ilişkin konular KVKK md. 28 ile istisna kapsamına alınmış ve VUK'taki düzenlemeler kanuni düzenleme şartını yerine getiriyor olsa da Anayasa Mahkemesi ve AİHM içtihatları doğrultusunda değerlendirildiğinde var olan sistemde mükelleflerin kişisel verilerinin saklanması ve kullanılmasıyla ilgili yeterli güvenceye sahip olmadıkları ve bu sebeple savunma hakkının sınırlanabileceğini ifade etmek gerekir. Buna ilişkin olarak vergisel konuların KVKK md. 28 kapsamından çıkarılması ve mükellef bilgilerinin ne şekilde saklanıp kullanılacağına dair sınırlamaların GT yerine VUK'ta düzenlenmesi önerimizdir.

Mükellef bilgilerinin toplanıp işlenmesiyle ilgili başka ilginç bir düzenleme ise hazır beyan sistemidir. Hazır beyan sistemindeki onaya sunulan beyanname GİB tarafından VERİA'da bulunan bilgiler ve diğer ilgili kuruluşlardan elde edilen bilgiler kullanılıp

işlenerek hazırlanır. Buradaki sorun, mükellef hakkındaki vergilendirmeyi ilgilendiren tüm bilgilerin idarece toplanıp işlenmesinin ardından beyannamenin onay için mükellefe sunulmasıdır. Sistemde mükellefin bazı değişiklikler yapma imkânı olsa da bunun dışında beyannameyi reddetme imkânı yoktur. Hatta bu sistemdeki bilgilerin doğruluğunun teyit edilmesi ve aksi halde sorumluluğu da mükellefe yüklenmiştir. Dolayısıyla sistem mükellefe bir seçim hakkı tanımadığından savunma hakkını sınırlandırmaktadır. Zira, mükellefin kendisi hakkında toplanan bilgiden ve bunun işlendiğinden haberi olmalı; idarenin de bu anlamda yetkisinin sınırları çizilmelidir. Kanaatimizce sisteme girildiği takdirde mükellefin kendisine dair idarenin elindeki bilgileri görebilmesi, mükellef hakkında diğer kişi ve kurumlardan bilgi istenmesi halinde mükellefin bundan haberdar edilmesi ve idareye bu bilgileri toplarken somut haklı gerekçe gösterme zorunluluğu getirilmesi savunma hakkını koruyan düzenlemeler olacaktır.

Bilgi toplamada kişilerin tanıklığına başvurulması mümkündür. Ancak CMK’de tanıklık için düzenlenen çekinme halleri VUK’ta düzenlenmediğinden bir mükellefin, yakınlarının onun hakkında verdiği ifadeler yüzünden yaptırımla karşılaşması mümkündür. Önerimiz benzer güvencelerin VUK md. 151’deki bilgi vermekten çekinebilecekler kapsamında düzenlenmesidir.

Bilgi toplama sadece iç hukukta vergi idaresinin mükellef hakkında bilgi edinmesinden ibaret değildir. VUK md. 152/A’da uluslararası anlaşmalar gereğince bilgi değişimi düzenlenmiştir. Ancak uluslararası anlamda mükellefle ilgili bir bilgi alışverişi olması halinde mükellefin sürece katılması savunma hakkı bakımından gereklidir. Bu anlamda mükellefin süreçten haberdar edilmesi aranacak ilk koşuldur. Dünyada yaygın olarak kullanılan uluslararası bilgi değişimi anlaşması OECD’nin hazırlamış olduğu Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesine Türkiye taraf olup 2018’den beri bu anlaşma yürürlüktedir. Bunun dışında bilgi değişimine yönelik olarak birkaç ülkeyle daha yapılan ikili anlaşmalar mevcuttur. Ancak ne bu anlaşma metinlerinde ne de Türk hukukunda bilgi değişimi esnasında mükellefin savunma hakkını koruyan esaslı bir hüküm bulunmamaktadır.

Vergi denetiminin en önemli aşaması ve en kapsamlı aracı ise vergi incelemesidir. İncelemeyi diğer denetim yöntemlerinden ayıran nokta, ödenecek vergi miktarının

belirlenebilmesidir. Vergi incelemesi VUK'ta md. 134-141 arasında ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan yönetmeliklerde geniş olarak düzenlenmiştir. Vergi incelemesinin kapsamının çok geniş ve ayrıntılı olması bu süreci idare-mükellef ilişkilerinde daha hassas ve önemli hale getirir. Bu aşamada mükellefin savunma hakkının özellikle gözetilmesi gerekir; çünkü inceleme esnasında mükellefin haklarına müdahale söz konusu olabileceği gibi inceleme sonunda mükellefin yaptırımla karşılaşması mümkündür. Vergi incelemesi bir gerçeklik denetimi olduğu için vergi idaresi her türlü delilden yararlanarak mükellefin gerçek mali gücünü ve matrahı doğru olarak saptamaya çalışır. Vergi incelemesinde tespit edilen hususlar yargı aşamasında da ileri sürülebileceği için bu unsurların ispatı önemlidir.

Vergi incelemesi hukuki niteliği açısından bir tarhiyat öncesi hazırlık işlemidir; çünkü vergi inceleme raporu tarh ve ceza işleminin gerekçesini oluşturur. Bir hazırlık işlemi olması sebebiyle kural, vergi inceleme raporuna karşı doğrudan dava açılabilmesidir fakat Danıştay sınırlı hallerde vergi inceleme raporuna karşı doğrudan dava açılabilmesine hükmetmiştir. Gerçekten de vergi inceleme raporları hazırlık işlemlerinden çok kesin ve icrai işlemlerle benzerlik gösterir; çünkü bu raporlar, RDK tarafından değerlendirildikten sonra işleme konmak üzere vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi ise bu işlemi yapmakla yükümlüdür. Dolayısıyla fiili olarak aslında vergi inceleme raporları icrai işlem gibidir.

Anayasa Mahkemesi, vergi denetimi esnasında yapılan işlemlerin mali kolluk işlemi niteliğinde olduğunu belirtmiştir. AİHM ise vergi incelemesi başladığı andan itibaren mükellefin *şüpheli* konumuna geleceğini ve dolayısıyla AİHS md. 6 kapsamındaki adil yargılanma hakkından ve ceza muhakemesinde geçerli olan sanığın güvencelerinden faydalanacağını kabul etmiştir. Nitekim vergi incelemesi sonunda vergi suçu raporu yazılırsa inceleme bir CMK işlemine dönüşür. Dolayısıyla baştan itibaren mükellefe savunma hakkı tanınmalıdır.

Vergi incelemesi esnasında mükellefin bilgi alma ve dinlenilme hakkı mevcuttur. Mükellef bu aşamada kendisine yöneltilen iddiaları öğrenip, savunma hakkını nasıl kullanacağını belirleyebilir. Örneğin, vergi incelemesi sona ermeden tarhiyat öncesi uzlaşmaya gitmeyi seçebileceği gibi tarhiyat ve ceza ihbarnamesini bekleyip buna karşı dava açması mümkündür.

Vergi incelemesi idare ve mükellefin ortak katılımıyla yürütülen bir usuldür. Bu usulde vergi inceleme elemanının yetkileri ile mükellef hakları arasında bir denge sağlanmalıdır. Öncelikle idare, mükellefler arasında eşitliği gözetmelidir. Bunun yanı sıra, İnceleme Yönetmeliği md. 5 uyarınca inceleme elemanları mükelleflere karşı nazik ve saygılı davranmak ve süreç boyunca yasallık, adalet ve dürüstlük ilkelerine uymak zorundadır.

Mükellefin vergi incelemesi esnasında savunma hakkı kapsamında sahip olduğu haklardan bir diğeri ise etkin inceleme yapılmasını talep etme hakkıdır. Burada *incelemenin etkin* olmasından kasıt somut tespit ve delillerle hareket edilmesidir. Bu hakka riayet edilmediği takdirde mahkemede işlem soyut ve varsayımdan hareketle yapıldığı gerekçesiyle iptal edilebilir.

VUK md. 138 hükmü gereğince incelemenin önceden haber verilmesi mecburi değildir. Nitekim, md. 139 hükmünde yapılan değişiklik sonrası inceleme esas olarak dairede yapılacak ve hakkında inceleme başlatılan mükellefe bu durum yazıyla bildirilecektir. Bununla birlikte VUK md. 138/son hükmü bir mükellefin daha önce inceleme geçirmiş olmasının yeniden incelenmesine engel olmayacağını düzenlemiştir. Ancak bir mükellefin sürekli olarak inceleme geçirmesi onun için bir külfet olduğu gibi idare için de bir maliyettir. Diğer yandan mükelleflerin bir kez inceleme geçirdikten sonra tamamen incelemeden muaf olması başka sakıncalara yol açabilir. Bu nedenle IFA 2015 yılı raporunda önerildiği şekilde çifte inceleme yasağının uygulanması ve bir mükellefin bir vergilendirme dönemi için yalnızca bir kez incelemeye alınması bu kapsamda makul bir çözüm olabilir.

Vergi incelemelerinde, e-dönüşüm sonrasında ve özellikle e-ortamda yapılanlarda, mükellefin belge ve defter ibraz yükümlülüğü olmakla birlikte, idarenin gerek kendi sistemine ulaşma imkânı gerekse özel entegratörlerden istediği bilgileri talep etme yetkisi göz önüne alındığında, idarenin bu bilgi ve belgelere mükellefin müdahalesi – hatta bilgisi- olmadan doğrudan ulaşmasının önünde bir engel bulunmamaktadır. Şu hâlde idarenin yasal defter ve belgelere ulaşma imkanlarıyla mükellefin özel hayatın gizliliği hakkı arasında bir denge kurulması gerekir. Aksi takdirde mükellefin özel hayatın gizliliği hakkı ihlal edilmiş ve bundan habersiz olduğu için savunma hakkı da sınırlandırılmış olacaktır. Bu sebeple idarenin bu konudaki yetkileri kanunla sınırlanmalı ve aynı zamanda güçlü denetim mekanizmaları kurulmalıdır.

İnceleme bittiğinde mükellefe buna ilişkin bir yazı verilir fakat ayrıca incelemeyi tamamlayan inceleme elemanı, raporunu işleme konmak üzere vergi dairesine gönderir. Vergi inceleme raporunun içeriği ve usulü VUK'ta değil fakat yönetmeliklerde düzenlenmiştir. İnceleme sonrasında eğer VUK 359. madde uyarınca bir suç tespit edilirse bunun için ayrıca vergi suçu raporu düzenlenecektir. Bu aşamada mükellefin vergi inceleme raporuna ihtirazi kayıt koyma hakkı savunma hakkı bakımından çok önemlidir çünkü sonrasında yargı aşamasında bu rapor delil teşkil eder.

Vergi incelemesi sonunda vergi inceleme raporunun yanı sıra, eğer mükellefle ilgili eleştiri konusu yapılabilecek hususlar belirlenirse bunların vergi tekniği raporunda ifade edilebileceği VDK Yönetmeliği md. 53/3'te öngörülmüştür. Burada altı çizilmesi gereken ilk husus VTR'nin, inceleme raporunun hem dayanaklarından biri hem de eki olduğu halde VUK'ta değil, yönetmelikle düzenlenmiş olmasıdır. Savunma hakkı bakımından bir diğer önemli husus ise VTR'nin bazı hallerde vergi inceleme raporu ekinde mükellefe tebliğ edilmemesidir. Uygulamada özellikle KDV söz konusu olduğunda bir mükellef hakkında VTR düzenlendiği takdirde, onun işlem yaptığı diğer mükellefler hakkında da VTR düzenlendiği görülmektedir. VDK Yönetmeliği md. 53/4'te öngörülen ve "VTR'nin vergi inceleme raporlarına ek yapılmayacağını" düzenleyen hüküm kendisi başlı başına savunma hakkını kısıtlamaktadır. Ayrıca birden fazla mükellefi ilgilendiren VTR'ler vergi inceleme raporuna eklenmemekte, buna gerekçe olarak da vergi mahremiyeti gösterilmektedir. Dolayısıyla, mükellefler kendileri hakkında yapılacak işlemin gerekçesini öğrenememekte ve böylece mükellefin bilgi edinme hakkı ve savunma hakkı kısıtlanmaktadır. Zira gerekçesini bilmediği bir işleme karşı mükellefin kendisini savunması mümkün olmayacaktır.

Mükellefin savunma hakkı gereğince bir VTR esas alınarak hazırlanan inceleme raporu sonrasında mükellefe re' sen veya ikmalen tarhiyat yapılıyor ve ceza kesiliyorsa, esas alınan VTR'nin mutlaka kendisine tebliğ edilmesi gerekir. Bu hem bilgi edinme hakkı hem de idari işlemlerin gerekçeli olma ilkesi bakımından gereklidir. Aksi halde mükellefin savunma hakkı baştan ihlal edilmiş olur. Nitekim VTR'nin tebliğ edilmemesini IFA mükellef haklarına yönelik 2015 raporunda "etkin savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle bütün inceleme sürecine hâkim ilkeleri tehlikeye sokan bir durum olarak" eleştirmiştir. Eğer VTR'nin esas

alındığı inceleme raporunda VUK md. 359 kapsamında bir suç şüphesi varsa, ceza soruşturması başlayacağı için mükellefin bu aşamadan itibaren VTR'nin içeriğini öğrenme hakkı tartışmasıdır. Ancak suç şüphesi olmasa da AİHM ve Anayasa Mahkemesi'nin adil yargılanma hakkının vergi uyuşmazlıklarında uygulanmasına ilişkin içtihatlarından yola çıkılarak bunun tanınması gerektiği sonucuna ulaşmak mümkündür

Vergi idaresinin vergi mahremiyetini ihlal etmemek gerekçesiyle VTR'yi tebliğ etmemesi savunma hakkıyla çatışmaktadır. Şu hâlde haklar çatışmasını çözümlerken olayın ve hakların niteliği iyi değerlendirilmeli ancak her şekilde sert çekirdek haklardan biri olan savunma hakkı, özel hayatın gizliliği hakkına tercih edilmelidir. Bununla birlikte işlemdeki tüm ilgililerin özel hayatının gizliliğinin korunması için gereken önlemlerin alınması ve bu hakkın gözetilmesi de uygun olur.

Vergi inceleme raporu düzenlenmesinin ardından, uygunluk denetimi için RDK'ye gönderilir. Bu süreçte mükellefin komisyon önünde dinlenilme hakkı, savunma hakkı açısından önemlidir. RDK Yönetmeliği md. 14'te RDK'nin gerekli gördüğü hallerde veya talep üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebileceği öngörülmüştür. 2015 yılında yayınlanan mükellef haklarına ilişkin IFA Genel Raporunda bu düzenlemenin mükellefin sürece katılımını sağladığı için en iyi uygulamalardan biri olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla aslında bu hak mükellefin vergi incelemesi esnasında savunma hakkının bir görünümüdür.

Ancak, RDK'de kendini ifade etmek üzere giden mükellefe kendisi hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu gönderilmemektedir. Her ne kadar eleştirilen hususlara dair rapor özetleri mükelleflere verilse de raporun tamamını görmemek, rapor hakkında detaylı bilgisi olmayan mükellefin dinlenilme hakkını kullanmasını zorlaştıran bir uygulamadır.

Vergi incelemesi esnasında mükellefin savunma hakkına ilişkin son düzenleme ise VUK md. 141/1'de yer alan inceleme tutanaklarına şerh düşme imkanıdır. VUK md. 141'e göre inceleme esnasında gerekli görülen durumlarda ayrıca tutanak tutulması mümkündür ve mükellefin bu tutanaktan bir nüsha alma, ihtirazi kayıtla tutanağı imzalayabilme ve itirazlarını belirtme hakkı savunma hakkı kapsamında silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri bakımından önemlidir.

Bununla birlikte, VUK md. 141/2’de düzenlenen ve ilgilinin tutanağı imzalamak istememesi halinde onu zorlamak için defter ve belgelerine el konulmasını düzenleyen hüküm nitelik olarak geçici el koyma tedbiridir. Bu tedbir, CMK kapsamında bir işlem olması sebebiyle esas olarak hâkim kararına bağlı olmalıdır fakat burada idari yaptırım usulüne göre düzenlenmiştir ve bu sebeple hukuka aykırılık teşkil eder. VUK’ta bu tedbir düzenlenirken amaç ve araç arasındaki orantılılık ilkesi gözetilmemiştir. Kanaatimizce düzenlemenin gözden geçirilerek bu denli ağır bir yaptırım yerine daha makul bir çözüm getirilmesi yerinde olacaktır.

Arama koruma tedbiri, CMK genel hükümlerin yanında VUK’ta özel olarak düzenlenmiştir. CMK’de arama, şüpheli kişi veya delillerin ele geçirilmesi için yapılırken, VUK’ta arama, şüphe üzerine vergi suçuna ilişkin delil elde etmek amacıyla yapılır. Ancak her ikisinin de hukuki niteliği adli aramadır. Bu bakımdan aramanın diğer vergi denetim yöntemlerine nazaran kişi hak ve özgürlüklerine müdahale olasılığı daha fazla olup, usul daha katı kurallara bağlanmıştır. VUK’ta düzenlenen arama kurumu öğretide ve uygulamada aramalı inceleme olarak nitelendirilmektedir. Aramalı incelemeye yalnızca vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili bir şüphe olması durumunda ve diğer inceleme yöntemleri yeterli olmadığı takdirde başvurulur. VUK md. 147’deki açıkça yazılı olmayan hallerde CMK hükümleri uygulanacağına dair atıf sebebiyle aramalı inceleme esasen VUK ve CMK’nin ilgili hükümleri birlikte uygulanarak yürütülür.

VUK kapsamında aramalı inceleme yapılabilmesi için, aranan kişinin vergi kaçakçılığı suçu işlediğine dair güçlü emarelere diğer denetim yöntemleri esnasında rastlanabileceği gibi bu şüphe CMK kapsamındaki başka bir suç soruşturması dolayısıyla da ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda Cumhuriyet Savcısı vergi idaresine haber vererek kişi hakkında inceleme yapılmasını talep edecektir.

Aramalı inceleme yapılabilmesi için sadece vergi inceleme elemanının talebi yeterli değildir. Arama esnasında mükellefin haklarının ihlal edilmemesi için, kanunda usulüne uygun verilmiş hâkim kararının yanında suçun önlenmesi amacıyla arama yapılırken gereklilik, elverişlilik ve ölçülülük ilkelerine uyulması gerekir. Ayrıca arama kararı istenirken arama konusu kişi, yer ve suçun açıkça belirtilmesi gerekir. Bu gereklilik bir yandan mükellefi korurken diğer yandan arama kararının uygulanmasını kolaylaştıracaktır.

Aramalı incelemeyi düzenleyen VUK md. 142’de CMK ile paralel olarak hâkim kararı öngörülse de CMK’dekinin aksine VUK’ta “Gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet Savcısı veya kolluk amirinin yazılı izni ile arama yapılabilceğı” hususu düzenlenmemiştir. Kanaatimizce burada gecikmesinde sakınca bulunan hallerde CMK hükmünün uygulanması mümkün değildir çünkü kanun açıkça hâkim kararı gereğini öngörmesine rağmen, diğer haller için bir düzenleme yapmamıştır. Şu hâlde kanunda olmayan bir yetkiyi yorum yoluyla tanımak uygun olmayacaktır. CMK atfı, VUK’ta düzenlenmeyen durumlar için geçerlidir oysa burada sınırlı da olsa konuya ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. Bu yorum mükellef hakları bakımından daha koruyucu olduğı gibi, genel kanun-özel kanun karşılaştırmasında özel kanun olan VUK’taki hükmün uygulanması ilkesine de uygundur. Dolayısıyla, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde hâkim kararı olmaksızın arama yapılması, hukuka aykırı olacağı gibi mükellefin savunma hakkını da ihlal eder.

VUK’ta aramalı inceleme esnasında mükellefin avukat bulundurma hakkına dair bir hüküm öngörülmemiştir ancak CMK md.120 dolayısıyla mükellefin bunu talep etmesi mümkündür. Hatta günümüzde pek çok bilginin e-ortamda bulunduğı göz önüne alınırsa mükellefin arama esnasında, SMMM’ye ve bir bilişim elemanına ihtiyaç duyması da mümkündür. Kanaatimizce mükellefin avukat dışında bir temsilci bulundurmasına dair bir düzenleme olmadığı gibi bunu yasaklayan da bir hüküm olmadığından dilerse kendi seçeceğı SMMM ve bilişim uzmanından yardım almasına müsaade edilmelidir.

Belirtmek gerekir ki bilgisayarlarda ve çevrimiçi ortamda el koyma ve arama VUK’ta öngörülmemiştir ancak CMK’de bu husus ayrıca düzenlenmiştir. Buna istinaden, bilgisayar ve e-ortamda arama yapılması ve bilgisayar vb. elektronik eşyaya el konabilmesi için ayrıca arama kararı talep edilmeli, bu talep inceleme elemanı tarafından gerekçelendirmeli ve hâkim veya Cumhuriyet Savcısı buna karar vermelidir.

VUK’ta el koymaya dair bir hüküm bulunmasa da arama sonunda incelenmesine gerekli görülen defter ve kayıtların VUK md. 143 gereğı inceleme elemanına teslim edilmesi ve hatta daireye sevk edilmesi mümkündür ve bu düzenleme fiilen bir el koyma işlemidir. El koyma bir koruma tedbiri olarak CMK’de düzenlenmiş olup VUK’ta buna yer verilmemiş ancak vergi inceleme elemanına daireye götürmek için takdir yetkisi tanınmıştır. Bununla

birlikte, belirtmek gerekir ki bir arama kararı olması halinde, el koyma işlemi de bu kararın kapsamında yer alır. El koyma, aramanın doğal bir sonucu olduğundan, usulüne uygun olarak yapılan arama sonucunda ele geçirilen defter ve belgelere el konulması hukuka uygun olacaktır. Bu nedenle VUK md. 143 hükmünün hukuka aykırılık teşkil ettiğini düşünmüyoruz.

Aramalı incelemede arama faaliyeti tamamlandıktan sonra inceleme VUK md. 144 gereğince diğer işlere nazaran öncelikli ve hızlı şekilde yapılır ve inceleme bittikten sonra düzenlenen rapora mükellef itirazlarını kaydedebilir ki bu kayıt mükellefin savunma hakkı bakımından önemlidir çünkü bu tutanak sonrasında yargı aşamasında delil olarak kullanılacaktır.

Vergi denetiminin yanı sıra mükellefin idare karşısında savunma hakkını kullanabildiği yerlerden bir diğeri uzlaşmadır. Uzlaşmada, mükellef vergi ve cezaya dair görüşlerini açıklarken, idare de işlemi gözden geçirme imkânı bulur. Uzlaşma sonunda üzerinde anlaşılan rakam, uzlaşmanın sonucudur. Uzlaşma sağlandığı takdirde sonuç kesin olup buna karşı başvuru yolları kapalıdır. Bu düzenleme, uzlaşma kurumunun niteliği ve amacı ile tutarlıdır. Burada dava hakkının sınırlandırılması veya savunma hakkı ihlali olduğunu ileri sürmek mümkün değildir.

Uzlaşma esnasında vergi idaresini temsilen üç kişilik bir uzlaşma komisyonu kurulur. Komisyonun tamamı idarenin elemanlarından oluşur ve burada mükellefi temsil eden kimse bulunmadığından uzlaşmada idare, mükellefin karşısında bir *taraf* durumundadır. Buna karşılık uzlaşmanın diğer tarafı olan mükellefin bu görüşmelerde temsilci kullanma hakkı vardır. Temsilci avukat olabileceği gibi avukat olmayan biri de uzlaşma görüşmelerinde mükellef temsilcisi olarak yetkilendirilebilir. Bununla birlikte mükellef, VUK ek md. 1 uyarınca uzlaşma görüşmelerinde, bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci ve SMMM bulundurabilir. Bu hak, uzlaşma komisyonu karşısında mükellef lehine bir dengenin sağlanması ve mükellefin savunma hakkı bakımından önemlidir çünkü idare karşısında yapılacak görüşmelerde mükellefe uzman görüşünden faydalanma imkanı sunar.

Bununla birlikte tarhiyat sonrası uzlaşmada vergi ya da cezadan biri üzerinde uzlaşma sağlanırsa uzlaşma ikisi için de kesinleşecek ve mükellefin dava açma hakkı ortadan kalkacaktır. Bu sonuç Danıştay tarafından uzlaşmanın bütünlüğü ilkesi olarak nitelenmiştir.

Buna karşılık öğretide mükellefin kendi iradesiyle dava hakkından feragat etmemesi dolayısıyla dava hakkının engellendiği gerekçesiyle eleştirilmiştir. Kısmen uzlaşma halinde ise, vergi aslında uzlaşma olursa ceza da bundan etkileneceği için cezaya karşı ayrıca dava açılması mümkün olmaz. Ancak yalnızca ceza ile ilgili uzlaşma sağlanırsa, bu durum vergi aslını etkilemeyeceği için dava hakkının devam ettiğini kabul etmek gerekir.

Mevzuatın yanlış yorumlanması veya dikkatsizlik gibi sebeplerle vergisel işlemlerde yapılan basit hataların idari aşamada düzeltilebilmesi için VUK'ta "hata düzeltme" kurumu öngörülmüştür. Hata düzeltme hem vergi aslı hem vergi cezası için geçerlidir ve bu kurumun vergi usul hukukuna özgü bir idari başvuru yolu olarak kendisinin başlı başına bir savunma hakkı olduğunu belirtmek gerekir.

Kişilerin haklarını idare karşısında korumak amacıyla öngörülen bir diğer başvuru yolu ise kamu denetçisine başvurudur. Kamu denetçiliğine başvuru hakkı, Anayasa madde 74'te yapılan değişiklikle anayasal güvenceye kavuşturulmuştur. Kamu denetçisine başvurma, idarenin işlemlerine karşı başvurulacak bir yol olarak başlı başına bir hak arama yolu ve mükellef için savunma imkanıdır. Vergi idaresinin tüm işlem ve eylemlerinden doğan hukuka aykırılıklar, hata, ihmal, ayrımcı uygulama gibi durumlar için kamu denetçisine başvurulabilir. Kamu denetçisine başvuran kişinin kimliğini gizli tutma hakkı vardır ve mükellefler açısından bu düzenleme hem koruyan hem teşvik eden avantajlı bir düzenlemedir çünkü bu sayede vergi idaresi ile uyumsuzluk yaşamak istemeyen bir mükellef kimliğini gizleyerek kamu denetçisine başvuruda bulunabilecektir. Kamu denetçisine başvurabilmek için idari başvuru yollarının tüketilmesi şartı olmasına rağmen "telafisi güç veya imkânsız zararlar doğması ihtimali" varsa, bu şart yerine getirilmeden de kurum başvuruyu kabul edebilir. Bu da yine mükellef açısından avantajlı bir düzenlemedir. Ayrıca kamu denetçisi başvurusunun dava süresini durdurma etkisi olması bu yola başvurmak isteyen mükellefin dava hakkını da korumaktadır.

Yargılama esnasında savunma hakkının önemli bir kısmını adil yargılanma hakkının unsuru olan hak ve ilkeler oluşturmaktadır. Adil yargılanma hakkı esas olarak AİHS 6. maddede ve buna paralel olarak Anayasa 36. maddede düzenlenmiştir. Adil yargılanma hakkının amacı yargılamanın hakkaniyete uygun olarak yapılmasıdır. Bu hak dava sonunda

çıkacak kararın adil olmasından çok sürecin adil bir şekilde yürütölüp yürütölmediğı ile ilgilidir.

AİHS 6. madde metninde yer alan “medeni hak ve yükümlölüklerle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda yöneltilen suçlamalar” ifadesi nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının bu madde kapsamında olup olmadığı tartışılmıştır. AİHM bir uyuşmazlığı değerlendiren kavramları iç hukuktaki anlamı ile değil kendi özerk yorumuna göre değerlendirdiğı için sözleşmedeki kavramlar tüm devletler için geçerli özerk bir Avrupa anlamına sahiptir. AİHM de 6. maddedeki sınırlamayı buna göre yorumlamıştır. Buna istinaden, kamu hukuku-özel hukuk ayrımında, salt vergi aslına ilişkin uyuşmazlıklar kamu otoritesinin sert çekirdeğı ve kamu hukuku kapsamında değerlendirilerek 6. md koruması dışında görölmüştür.

Buna karşılık vergi cezaları söz konusu olduğunda, 6. maddedeki suç isnadı AİHM’nin özerk yorumuyla adil yargılanma hakkının koruması kapsamında değerlendirilmiştir. AİHM’nin Engel vd. vs. Hollanda davasında suç isnadı için belirlenen kriterler vergi cezaları için de geçerlidir. AİHM’nin Bendenoun vs. Fransa kararı sonrası vergi cezalarına ilişkin tüm davalar adil yargılanma hakkı koruması kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla Türk hukukunda VUK’ta düzenlenen vergi suç ve kabahatleriyle ilgili uyuşmazlıklarda mükellefler AİHS 6. madde korumasından yararlanabilir ve iç hukukta adil yargılanma hakkına bağılı olarak savunma hakkının ihlal edildiğı iddiasıyla AİHM’ye başvurabilirler.

Adil yargılanma hakkı AİHS 6. madde ile birlikte Anayasanın 36. maddesiyle hukukumuzda da güvence altına alınmıştır. Üstelik Anayasa 36. madde, AİHS 6.md’ye göre daha geniş kapsamlı düzenlendiğinden Türk hukukunda herhangi bir konu ve kişı sınırlaması olmaksızın adil yargılanma hakkının ihlali iddiasıyla Anayasa Mahkemesi’ne bireysel başvuruda bulunmak mümkündür. Bu yüzden Türk hukukunda tüm vergi hukuku meseleleri için bu hak tanınmalıdır. Anayasa Mahkemesi görüşü de bunu destekler niteliktedir. Anayasa Mahkemesi önüne gelen meselelerde AİHS 6. maddeyi destek ölçü norm olarak kullanarak AİHM içtihatlarını referans alsa da adil yargılanma hakkını AİHS’ten daha geniş yorumlamasının önünde bir engel yoktur.

Yargılama hukukunda mükellefin savunma hakkının unsurlarından biri dava hakkıdır. Bu hak aynı zamanda adil yargılanma hakkının bir unsuru olarak AİHS md. 6’da ve Anayasa 36. maddede düzenlenmiştir. Bu hak yasal olarak tanınmış olsa da fiilen tanınması için

önünde bir engel olmamalı; sınırlandırılrsa dahi mutlaka meşru bir amacın varlığı ve orantılılık ilkesi göz önünde bulundurulmalıdır. Örneğin vergi icra hukukunda ödeme emrine itiraz sebeplerinin sınırlanması bu kapsamda değerlendirilebilir. Ancak, vergi hukukunda dava hakkının sınırlandığı tartışmalı meseleler bulunmaktadır.

Bunlardan ilki mükellefin kendi beyanına karşı dava açamaması kuralıdır. Türk vergi sistemi pek çok vergi türü bakımından beyana dayalı tarhiyat usulünü öngörmüştür. Beyana dayalı tarhiyat modern vergi devletinin temel tarh yöntemi olarak kabul edilir.

VUK'ta mükellefe beyana dayalı tarhiyat işlemi üzerine dava açma hakkı tanınmamasının nedeni kişinin kendi beyanına karşı sonradan itiraz etmeyeceği varsayımdır. Bu yönüyle bir tutarlılığa sahip olduğu düşünülebilir. Beyana dayalı tarhiyatın kabul edildiği sistemlerde mükellefin özgür iradesiyle beyanname verdiği kabul edilir. Fakat mevzuatın karmaşıklığı, idarenin yorum farklılıkları ve yönlendirici tavrı gibi sebeplerle mükellefin özgür iradesiyle beyanname verip vermediği tartışılabilir. Dolayısıyla, beyannamesini verirken iradesi sakatlanan mükellefe savunma hakkı tanınması gerekir. Bu nedenle, mükellefe beyannamesini ihtirazi kayıtla verme şartıyla dava açma hakkı tanınmıştır. İhtirazi kayıt için VUK'ta açık bir hüküm olmamakla birlikte İYUK md. 27/4 ve md. 378'i birlikte değerlendirdiğimizde rahatlıkla bu sonuca ulaşabiliriz.

Türk vergi hukukunda mükellefin beyanname verirken iradesinin sakatlandığı hallerden ilki KDV'deki özel esaslar (kod listesi) uygulamasıdır. KDVK'ye göre kural olarak mükellefler kendi yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerindeki KDV'den daha önce ödemiş oldukları KDV'yi indirebilirler. Burada amaç mükerrer vergilendirmenin önüne geçmektir fakat zaman zaman bu yöntemin mükellefler tarafından kötüye kullanıldığı tespit edilmiştir. Bunun önüne geçmek için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından KDV Genel Tebliği ile getirilen özel esaslar uygulamasında, haklarında sahte belge veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıklarına dair olumsuz rapor düzenlenen mükellefler, "özel esaslara" alınırlar. Bu uygulamanın ilk sakıncası sahte belge ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanan dürüst mükellefler hakkında da olumsuz rapor düzenlenebilmesi olasılığıdır. Uygulamada kod listesi olarak adlandırılan özel esaslar uygulamasında hakkında olumsuz rapor olan mükellefler için ilave tarhiyat yapılmakta ve ceza kesilmektedir. Oysa ki bu uygulama kanunda öngörülmemiştir, GT ile düzenlenmiştir.

Bu bakımdan vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır. Bunun yanı sıra özel esaslara alınma işlemi icrai bir işlem olmadığı için dava konusu edilemediğinden mükellefin savunma hakkı kısıtlanmaktadır. Devletin *mükelleflerini fişlemesine* benzetilebilecek bu uygulama vergi idaresi tarafından adeta Demoklesin kılıcı gibi kullanılarak “özel esaslara tabi tutulma tehdidiyle” mükelleflerden düzeltme beyannamesi talep edilmektedir. Mükellefler iş yaşamlarını sorunsuz devam ettirebilmek için buna uygun davranırsa da özel esaslara alınma tehdidi başlı başına özgür iradeyi sakatlayan bir tavidir. Danıştay tarafından da kod listesi uygulamasının bu haliyle mükellefin savunma hakkını engellediği kabul edilmiştir. Kanaatimizce demokratik hukuk devletinde böyle bir uygulamanın kabul edilmesi mümkün değildir; kaldırılması en uygun olanıdır. Fakat bu uygulama devam ettirilecekse de kanunla öngörülmesi ve mükellefin haklarını gözeterek şekilde yeniden düzenlenmesi düşünülmelidir.

Vergi usul hukukunda mükellefin beyanname verirken iradesinin sakatlandığı hallerden bir diğeri beyana çağrı uygulamasıdır. Beyana çağrıda- özellikle gelir, veraset ve intikal, özel tüketim ve kurumlar vergisiyle ilgili olarak- mükellefler, beyanname vermediği tespit edildiğinde, takdir komisyonuna sevk edilmeden önce beyana çağrı mektubu gönderilmekte ve mükellefin cevabına göre işlem yapılmaktadır. Ancak bu uygulama VUK'ta düzenlenmemiş olup yalnızca vergi dairesi işlem yönergesinde ve gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisi bakımından öngörülmüştür. Şu hâlde beyana çağrı mektubu, kanuni dayanağı olmayan, vergi idaresi tarafından ilgiliye beyanda bulunması amacıyla gönderilen uyarı şeklinde bir bilgilendirme yazısı niteliğindedir. Bu yönüyle beyana çağrı mektubu gönderilmeden önce idarenin yaptığı işlemler denetim niteliğinde olduğundan bir nevi hazırlık işlemi olarak kabul edilebilir. Beyana çağrısı alan mükellefler vergi idaresinin yönlendirmesi ile karşılaşmış olur. Çağrıya cevap vermemenin olumsuz sonuçlar doğuracağı endişesini taşıyan mükellef beyanname vermesi gerektiğini düşünmese, hatta bunun için haklı bir sebebi olsa dahi yaptırım korkusuyla idareye güvenerek beyanname vermeyi tercih edebilir. Bununla birlikte beyana çağrı ile idare tarafından VUK md. 369'daki mükellefin yanıltılması hali gerçekleşirse, Danıştayın da kabul ettiği üzere mükellef aleyhine yapılan işlemler iptal edilir. Mükellefin özgür iradesini herhangi bir kanuni dayanak olmaksızın sakatlayan bu uygulamaya ilişkin önerimiz, öncelikle bu uygulamadan vazgeçilmesidir.

Çünkü devletin mükellefi manipüle etmesi demokratik hukuk sistemi içinde kabul edilebilir bir tavır değildir. Amaç mükellefi takdir komisyonuna sevk etmeden önce idare tarafından uyararak kendisine son bir şans vermekse bununla ilgili kapsamı belirli bir kanuni düzenleme yapılmalı ve bu düzenlemede mükellefin savunma hakkı gözetilmelidir.

Vergi usul hukukunda mükellefin beyanname verirken iradesinin sakatlandığı hallerden sonuncusu ise düzeltme beyannameleridir. Düzeltme beyannamesinde mükellef kendisi eksik veya hatayı fark ettiği takdirde düzeltme lehine olacaktır ancak bu, idare tarafından talep edildiğinde bir yönlendirme söz konusudur.

Düzeltme beyannameleri ile uygulamada en çok karılaşanlar kod listesinde yer alan mükelleflerdir. Vergi idaresi, kod listesinde yer alan bir mükellefle iş yapan tüm mükelleflere, belirtilen mükelleften yapılan işlemlere dair tüm faturaların beyannamelerden çıkarılarak yeniden beyanname verilmesi gerektiğini, aksi halde kendilerinin de kod listesine alınacağını bildirmektedir. Vergi idaresinin mükelleflerin hepsini tek tek incelemek yerine bu şekilde bir tutum sergilemesi daha önce de belirtildiği üzere bir nevi *tehdit* niteliğinde olup mükellefin zgr iradesini sakatlamaktadır. Mükellefler kod listesinde yer almamak ve vergi idaresiyle uyuşmazlık yaşamamak için buna uygun davranmayı seçmekte, fakat dava haklarını korumak adına düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koymaktadır. Düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulabileceği Anayasa Mahkemesi tarafından kabul edilmiştir. Ancak her ne kadar beyannameyi ihtirazi kayıtle vermek mükellefin dava hakkını korusa da bu uygulamayla idari aşamada savunma hakkının engellendiği gerçeğini ve mükellefi dava maliyetine katlanma yükü altında bıraktığı gerçeğini değiştirmez. Bu nedenle idare bu genel çağrıdan vazgeçerek her mükellefi ayrı ayrı incelemelidir. Bu yapıldığı takdirde tüm mükellefler savunma hakkını kullanma fırsatı bulacaklardır.

Vergi hukukunda tebligat çok önemli bir aşama olup işlemlerin hukuki sonuç doğurabilmesi için gereklidir. Zira mükellefin savunma hakkını kullanması ancak tebliğ ile mümkün olur ve süreler tebliğ tarihinden itibaren başlar. Dolayısıyla tebliğ aynı zamanda dava hakkının güvencesidir. Klasik tebligat yöntemlerine ek olarak VUK md. 107/A'da düzenlenen e-tebligat müessesesi e-dönüşüm kapsamında fikir olarak oldukça olumlu bir gelişmedir. Sonuçları fiziki ortamda yapılan tebligatla aynı olmakla birlikte e-tebligat pek çok maliyet kaleminden tasarruf sağlar. Ancak halihazırdaki düzenleme iki şekilde dava

hakkını sınırlamaktadır. İlk olarak bazı mükellefler için e-tebligat zorunluluğu getirilmiştir ancak ülkede herkesin internet ve elektronik ortama ulaşım imkânı aynı değildir. Gerekli altyapı sağlanmadan e-tebligat zorunluluğu getirmek bazı mükellefler için tebligattan haberdar olamayıp dava hakkının fiilen kaybı sonucunu doğurabilir. İkinci olarak ise tebligatın gönderildiği günden itibaren beşinci günün sonunda yapılmış kabul edileceği düzenlenmiş ve tebellüğ için klasik tebligatta olduğu şekilde mükellefin bunu teslim alıp almaması aranmamıştır. Dolayısıyla e-tebligat ile mükellefe düzenli olarak elektronik ortamdaki tebligatı kontrol etme yükümlülüğü yüklenmiştir fakat gerek GİB'in kendi sisteminde yer alan e-tebliğin gündelik kişisel bir e-posta olmaması gerekse iş hayatının akış hızı dikkate alındığında mükelleften bunun beklenmemesi gerekir. Bu noktada önerimiz, şu an GİB bünyesinde sistemselsel bir değişiklik yapmanın çok zor olması sebebiyle, tebellüğ tarihinin fiziki tebligattaki süreler gibi en az 15 gün şeklinde uzatılmasıdır. Bunun yanı sıra e-tebligatın mükellefe kısa mesaj veya kişisel e-posta yoluyla bildirilmesinin zorunlu hale getirilmesi de bir diğer çözüm olabilir.

Vergi yargısında savunma hakkını güçlendiren ilkeler adil yargılanma ilkeleri ve vergi yargılama hukukunda egemen olan ilkelerdir. Bunlardan İYUK'ta düzenlenen re' sen araştırma ilkesine göre mahkeme, tarafların ileri sürdüğü delillerle bağlı olmadığı için gerekli araştırmayı yaparak yeni delilleri davaya dahil edebilir, keşif yapabilir ve bilirkişiye başvurabilir. İdari yargılama usulünde amaç öncelikle kamu düzenini korumaktır. Bu nedenle re'sen araştırma ilkesinin amacı hem davacının ileri sürdüğü haksızlığın ortadan kaldırılması hem de idarenin hukuka uygun şekilde hareket etmesinin sağlanmasıdır.

Re'sen araştırma ilkesi, mükellefin savunma hakkı bakımından önemlidir. Mükellef kendi iddiasını ve haklılığını ispatlamak için yeterli imkana sahip olmasa dahi mahkeme kendiliğinden tüm araştırmaları yaparak işlemin hukuka uygunluğunu denetleyebilecektir. Dolayısıyla, hâkimin maddi gerçeğin ortaya çıkması için gerekli her türlü araştırmayı yapacak olması mükellefin savunma hakkını güçlendirir.

Bir davada hakkaniyete uygun yargılama yapılabilmesi için taraflar arasında denge olması gerekir. Bu denge silahların eşitliği ilkesi ile sağlanır. Söz konusu ilke, AİHS md. 6 metninde açıkça düzenlenmemiş olsa da AİHM içtihatlarıyla ortaya konulmuştur. AİHM bu ilkeyi sadece ceza hukuku için değil tüm yargılama hukuku dalları için geçerli kabul etmiştir.

Bu ilkeye göre bir davada taraflardan biri diğeri karşısında dezavantajlı koşullar altında olmamalı ve her iki taraf da deliller dahil iddiasını ve savunmasını ortaya koymak için makul olanaklara sahip olmalıdır. Bu ilke değerlendirilirken yargılama süreci bütün olarak ele alınır ve taraflar arasındaki dengenin soruşturma aşamasından kararın kesinleşmesine kadar geçen süre boyunca yargılamanın tüm aşamalarında korunması sağlanır.

Vergi hukukunda silahların eşitliği ilkesi AIHM önünde ilk olarak Bendenonun vs. Fransa kararında tartışılmıştır. Bu kararda başvuru inceleme süreçlerindeki tüm belgelerin kendisine verilmediğinden bahisle silahların eşitliğinin ilkesinin ve savunma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştü de mahkeme, başvuru ilgilili belgelerin büyük bir çoğunluğuna ulaşabildiği ve eksik kalan belgelerin yargılamaya olumsuz etkisinin açıkça desteklenmemesi nedeniyle savunma hakkı ve silahların eşitliği ilkesinin ihlal edilmediğine karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi ise bu ilkeye ilişkin içtihadında haklı bir sebepten ötürü delil ve belgeler kişiye verilmese dahi savunma hakkındaki bu kısıtı dengeleyecek karşıt imkanların kişiye sağlanması gerektiğine hükmetmiştir.

Türk hukuku bakımından vergisel meselelerde bu ilke, VTR'nin mükellefe tebliğ edilmemesi bakımından tartışılabilir. Her ne kadar mevzuatta bu raporların mükellefe tebliğ edilmesi gerekliliğine dair açık bir hüküm olmasa da rapor kendisine tebliğ edilmeden sadece atıfla dayanak gösterilerek hakkında işlem yapılan mükellefin savunma hakkını kullanabilmesi için silahların eşitliği ilkesi gereği rapora ulaşabilmesi gerekir. İdari aşamada tebliğ edilmeyen bu raporun mahkeme sürecinde tebliğ edilmesi yine bu hakkın sınırlanması anlamına gelir çünkü hem idari aşamada silahların eşitliği ilkesi ihlal edilmiştir hem de yargılama sürecinde VTR'nin mükellefe tebliği hâkimin takdir yetkisindedir. Diğer bir deyişle, hâkim bu yönde karar verip vermemekte serbesttir. Uygulamada yapıldığı üzere sahte ve muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge düzenleme iddiası olan bir mükellef için düzenlenen VTR'ye dayanılarak, onunla iş yapan başka bir mükellef hakkında tarhiyat yapılarak ceza kesilmesi fakat vergi mahremiyeti gerekçesiyle bunlara dayanak olan VTR'nin mükellefe tebliğ edilmemesi hem silahların eşitliği ilkesine hem de çelişmeli yargılama ilkesine aykırıdır. Danıştay da bu görüştedir. Burada özel hayatın gizliliğinin vergi hukukundaki görünümü olan vergi mahremiyeti ile savunma hakkı çatışmaktadır ancak bu

iki hakkın karşı karşıya gelmesi halinde gerek temel çekirdek bir hak gerekse hukukun genel ilkelerinden olan savunma hakkına öncelik tanınması gerekir.

Vergi hukukunda silahların eşitliği ilkesinin tartışıldığı bir diğer karar AİHM'nin J. J. vs. Hollanda kararıdır. Bu kararda yüksek mahkeme savcısının görüşünün taraflara tebliğ edilmemesinin mükellefin savunma hakkına olan etkisi ilke bakımından tartışılmış ve AİHM, Hollanda Yüksek Mahkeme yargılama usulünde savcı görüşünün çok önemli ve etkili olduğuna, o yüzden mükellefin bundan haberi olmaması nedeniyle cevap verememesinin silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerini ihlal ettiğine karar vermiştir. Türk hukukunda ise benzer bir durum Danıştay savcısının görüşünün taraflara tebliğ edilmemesi bakımından tartışılır. İYUK md. 16/6'ya göre Danıştay'da ilk derece mahkemesi sıfatıyla görülen davalarda savcı görüşü yazılı olarak taraflara tebliğ edilir ve taraflar on gün içinde buna cevap verebilirler. Dolayısıyla bu davalar için silahların eşitliği ilkesi uygulanır. Ancak bu kural sadece Danıştayın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda geçerlidir. Benzer şekilde, Danıştayda duruşma yapılırsa savcı görüşünü bu aşamada açıklayacağı için tarafların cevap imkânı olacaktır. Ancak diğer hallerde, savcı görüşü tebliğ edilmez ve mükellefin de buna cevap verme imkânı olmazsa hem silahların eşitliği hem de çelişmeli yargılama ilkeleri ihlal edilecektir.

Silahların eşitliği ilkesi, AİHM'ye göre ceza yargılaması söz konusu olduğunda, AİHS md.6/3'teki bazı güvenceleri ve çelişmeli yargılama ilkesini de kapsar. Çelişmeli yargılama ilkesi, yargılama sürecinde karara etki etmek için ileri sürülen delil ve görüşlerin hepsi hakkında bilgi sahibi olma ve bunlara ilişkin değerlendirmede bulunma ile görüş bildirme imkânının taraflara tanınmasını ifade eder. Bu ilkeye göre, dava sürecinde hangi bilginin ne kadar önemli olduğunu değerlendirmek karşı tarafın takdirindedir; dolayısıyla tarafların ikisi de davanın tamamı hakkında yargılamanın her aşamasında bilgilendirilmeli ve ikisine de görüş bildirme imkânı tanınmalıdır.

Vergi yargısında mükellefin savunma hakkıyla ilişkili ilkelere biri de iddia ve savunmanın genişletilmesi yasağıdır. Bu yasağı, bir davada tarafların ileri sürmüş olduğu iddia ve delillerle bağlı olmasını ifade ederken ilkenin uygulanma şekli medeni usul hukukuna nazaran farklılık gösterir. İdari yargılama usulünde iddianın genişletilmesi ve değiştirilmesi yasağını re' sen araştırma ilkesi ile birlikte değerlendirmek gerekir. Re sen

araştırma ilkesi dolayısıyla bu yasak medeni usuldeki gibi katı uygulanmamaktadır. Bu iki ilke arasında bir çatışma olması halinde ise kamu yararı göz önünde tutularak mahkemenin re' sen araştırma ilkesine göre davranması gerekir. Bu yasağa ilişkin olarak İYUK'ta açık bir düzenleme olmamakla birlikte İYUK md. 16/4 ve md. 21 hükümlerinin birlikte yorumlanması sonucunda idari yargılama usulünde de geçerli olduğu kabul edilmektedir. Buna göre yasak, idari yargıda dava süresinin bitimiyle başlar ve bundan sonra taraflar iddia ve savunmalarını değiştiren veya genişleten yeni dilekçe veremezler. Bu nedenle tarafların davanın başında iddia, savunma ve taleplerini doğru belirlemesi gerekir. Bununla birlikte tarafların dilekçelerinde bağlı olduğu hususlar olaylar, maddi sebepler ve talep sonucunda yer alan dava konusu ve talep miktarıdır. Bunun dışında re' sen araştırma ilkesi kapsamında tarafların ileri sürdüğü hukuki sebeplerden bağımsız olarak araştırma yapmak ve belge toplamak mahkemenin görevidir. Ayrıca kamu düzenine ilişkin hususlar ileri sürülmese dahi mahkemece dikkate alınacaktır.

İddia ve savunmanın genişletilmesi yasağıyla ilgili vergi hukukunda tartışılabilir bir diğer konu ise mükellefin kısmi dava açması halinde bu yasağın nasıl uygulanacağıdır. İdari yargıda yasak dava süresinin sona ermesiyle başladığı için, mükellef kısmi dava açtıktan sonra vergi tarh ve cezasının kalan kısmı için de dava süresi içinde yeni bir dilekçe verirse bir sorunla karşılaşmadan talebi dikkate alınacaktır. Ancak dava açma süresi bittikten sonra bu talebi iletirse nasıl bir yol izleneceği vergi davasının hukuki niteliğiyle ilgilidir. VUK md. 16/4 tam yargı davalarında bir defaya özgü olmak üzere talep miktarının artırılabilirliğini öngörmüştür. O nedenle vergi davası bir tam yargı davası olarak kabul edilirse, mükellef dava süresi geçtikten sonra da kısmen açtığı davanın kalan tutarı için talepte bulunabilir. Ancak vergi davası bir iptal davası olarak nitelendirilirse mükellef bu imkândan yararlanamayacaktır.

Yargılama esnasında deliller olmaksızın savunma hakkı kullanılamayacağından, vergi yargılama hukukunda geçerli olan delil serbestisi ve delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkeleri savunma hakkını güçlendiren ilkelerdendir ve her ikisi de re' sen araştırma ilkesinin sonucudur.

Delil serbestisi ilkesi vergi hukukunda VUK md. 3/B/2'de düzenlenmiştir ve aynı zamanda VUK md. 20'de düzenlenen re' sen araştırma ilkesi bu ilkeye dayanak teşkil

ettiğinden iki hüküm birbirini desteklemektedir. Her ne kadar işlemin gerçek mahiyetinin kolaylıkla ortaya konabilmesi için delil serbestisi getirilse de bu serbesti sınırsız olmayıp bazı delil türleri ile ilgili kanunda sınırlamalar öngörülmüştür çünkü vergi hukukunda belge ve kayıtlar ve dolayısıyla kanuni delil sistemi önem taşır. Delil serbestisi ilkesinin vergi hukukundaki ilk istisnası yemindir. Yemine bir ispat aracı olarak hukuki değer tanınmamıştır. Tanık beyanı ise bir delil olarak kabul edilmekle birlikte kullanımı sınırlıdır. Bunun yanı sıra bir işlemin hukuki olarak belgeye bağlanma zorunluluğu varsa VUK'a göre işlem ancak böyle bir belge ile ispat edilebilir. Bu sınırlamalar gösterir ki vergi yargısında delil serbestisi ilkesinin tam olarak benimsenip benimsenmediği tartışmalıdır. Ancak ilkenin sonucu olarak mükelleflerin ispat için geniş imkanları vardır. Bu yönüyle ilke, savunma hakkını güçlendiren niteliktedir. Yine de belirtmek gerekir ki ilke çoğunlukla idarenin lehine işler çünkü mükellef vergi ödevlerini yerine getirdiğini özellikle de belge düzenine uygun hareket ettiğini ispat etmek yükü altındayken idare aksini her türlü delille ispat edebilmektedir.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinde ise mahkeme delilleri, önceden belirlenmiş kurallara bağlı olmaksızın serbestçe değerlendirebilir. Bu ilke kesin delil aranmayan hallerde kullanılır. Her ne kadar VUK'ta açıkça düzenlenmese de bu ilke, vergi yargısında delil serbestisi ve re' sen araştırma ilkelerinin sonucu ve tamamlayıcısı olarak uygulanır.

Vergi yargısında yazılı yargılama usulü geçerli olduğundan duruşma esas olarak ihtiyari ve dolayısıyla istisnaidir. Ancak kanuni şartlar oluştuğu ve taraflar talep ettiği halde duruşma yapılmadan karar verilmesi usule ve savunma hakkına aykırılık oluşturur. Ayrıca, adil yargılama hakkı bakımından yargılamanın aleni ve duruşmalı olması gerekir.

Vergi uyuşmazlıkları bakımından duruşma yapılmaması hususu AİHM içtihatlarında tartışılmış ve davada, davacının ispat yükü söz konusuysa duruşma yapılması gerektiğine karar verilmiştir çünkü duruşma mükellefin savunma hakkını bizzat kullanması için bir imkândır. Türk hukukunda Anayasa Mahkemesi idari yargıda duruşmanın ihtiyari olmasını savunma hakkı ihlali olarak değerlendirmemiştir. Kanaatimizce, duruşma yargılama sürecinde tarafların kendini ifade etmesi ve adalet duygularının tatmin edilmesi bakımından önemli olduğundan kanunda gerekli değişiklik yapılarak zorunlu hale getirilmelidir.

Vergi yargısında duruşmayla ilgili düzenlenmesi gereken bir diğer konu ise duruşma tutanağıdır. İYUK'ta duruşma tutanağı öngörülmediğinden, uygulamada mahkeme kurulunca imzalanan ve taraf ifadelerinin özetini içeren bir tutanak düzenlenmektedir ancak bu zorunlu olmayıp, hâkimin takdirindedir. Duruşma esnasında yapılan açıklamaların sonrasında ispata ilişkin sorunlar yaşanabileceğinden kanunda duruşma tutanağının düzenlenmemesi bir eksiklik olarak değerlendirilebilir.

Gerek yazılılık ilkesinin geçerli olması gerekse duruşmanın kanundaki düzenlenme şekli dolayısıyla, vergi yargısında duruşmada hâkimin tanık dinleyip ifade alması mümkün değildir. Bunun tek istisnası gerekli hallerde inceleme elemanı ve mükellefin SMMM'nin duruşmada dinlenebilmesidir. Ancak duruşmada tanık dinlenememesi silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturur çünkü davanın tarafı olan vergi idaresi vergi denetim süreçlerinde tanık ifadelerinden faydalanabilirken ve bunları gerekçe olarak kullanırken davanın diğer tarafı olan mükellef bu imkândan yoksun kalmaktadır. Oysa mükellefin savunma hakkını kullanabilmesi için diğer tarafın tanık ifadelerini çürütebilme imkânı olması gerekir. Mükellef kendi tanıklarının beyanını noterde veya delil tespiti davasında ifade vermek suretiyle kullanabilir ancak karşı tarafın tanıkları için bu mümkün değildir.

Adil yargılanma hakkı bir avukat aracılığıyla temsil edilmeyi içerdiği gibi, AİHS md. 6/3'te ceza yargılamasında şüpheli için zorunlu müdafilik sistemi öngörülmüştür. Buna göre şüpheli soruşturma ve kovuşturmasının her aşamasında ücretsiz müdafî yardımı talep edebilir. Bu hak sınırsız olmayıp kişi eğer maddi imkanlardan yoksunsa ve adaletin temini için avukatla temsil gerekliyse geçerlidir. Adaletin temini için gerekli olma şartı ise AİHM içtihadına göre davanın karmaşıklığı, suçun niteliği ve kişinin karşı karşıya olduğu cezanın ağırlığı gibi ölçülerle belirlenir. Nitekim AİHM, Benham vs. Birleşik Krallık davasında, yaptırımın ağırlığı ve uygulanacak hukukun karmaşıklığını dikkate alarak vergi cezasına ilişkin uyuşmazlıklarda ücretsiz müdafî atanması gerekliliğine karar vermiştir.

Ceza yargılamasında zorunlu müdafilik sisteminin sebebi iddia makamıyla şüpheli arasında silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkeleri doğrultusunda bir dengenin sağlanması ve şüphelinin de hukuki donanımına sahip birinden yardım alabilmesidir. Şüpheli kişinin hukuki bilgisi ve tecrübesi olan bir temsilciden yararlanma imkânı vergi mükellefine de tanınmalıdır zira vergi yargılamasının diğer tarafı olan vergi idaresi ve vergi inceleme

elemanları hukuki ve teknik donanıma sahipken mükellef için aynı durum söz konusu olmayabilir. Ayrıca, ceza yargılamasında kamu düzeni esas olduğundan savcılık makamı maddi gerçeğin araştırılması ve adil yargılama için gerekenleri yaparken şüphelinin haklarını korumakla da yükümlüdür. Buna karşılık, vergi hukukunda da kamu düzeni esas olmakla birlikte gerçek mahiyetin ortaya konması için hâkim dışında savcılık makamı gibi bir yetkili bulunmamaktadır. Türk vergi hukukunda vergi idaresinin mükellef aleyhine yaptığı ve mükellef tarafından dava konusu edilen işlemlerin hepsinin sonucunda bir yaptırım olduğu ve bu yaptırımların AİHM ve Anayasa Mahkemesi içtihatlarıyla AİHS md. 6'daki ceza yargılamasına ilişkin güvenceler kapsamında değerlendirildiği göz önünde bulundurulduğunda kanaatimizce CMK'de tanınan zorunlu müdafiliğin vergi yargılamasında da mükellefe tanınması düşünülmelidir.

Hukukta kural, iddia sahibinin iddiasını ispatlaması olsa da VUK md. 3/B/3 iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmayan veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmışın dışında bir durum olduğu takdirde bunun ispatı iddia eden tarafa yüklenmiştir. Bu düzenleme ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucunda öngörülen bir karine olup çoğunlukla vergi idaresi lehine işlemektedir çünkü vergilendirmeye ilişkin olayların alışılmışın dışında gerçekleştiği ve daha az vergi yükü olduğu iddiası mükellef tarafından ileri sürülmekte ve bunun sonucunda ispat yükü mükellefe düşmektedir. Dolayısıyla bu karine ile ispat yükü yer değiştirmiş ve mükellefin savunma hakkını kullanması zorlaşmıştır.

Yargılama esnasında ispat aracı olarak kullanılan delillerin savunma hakkı bakımından önemi açıktır. Vergi yargılama hukukunda ispata ilişkin konular ve delillerle ilgili olarak İYUK md. 31'deki atıf nedeniyle HMK ve VUK hükümleri birlikte uygulanır. İYUK md. 31'de yapılan atıfta tanığın yer almaması ve VUK md. 3'teki sınırlama birlikte değerlendirildiğinde vergi yargılama hukukunda tanık ifadesi kabul edilmekle birlikte nasıl kullanılacağına dair açık bir hüküm bulunmamaktadır. Tanık ifadesinde vergiyi doğuran olayla ilgili doğal ve açık bir ilgi aranmış olup bu ilgiyi tespit edecek olan vergi hakimidir. Yukarıda ifade ettiğimiz gibi vergi yargılama hukukunda *tanık dinlenmesi* mümkün değildir. Danıştay yazınlık ilkesinden yola çıkarak, tanık ifadesine ihtiyaç olsa dahi dinlenmesinin mümkün olmadığına hükmetmiştir. Uygulamada tanık ifadelerinin mahkemede kullanılması

için bulunan çözüm adli yargıda tespit davası yoluyla veya noterde beyanın tutanağa geçirilerek bu tutanağın davaya delil olarak sunulması şeklindedir.

VUK mük. md. 378’de duruşmada dinlenilmesine izin verilen inceleme elemanı veya SMMM’nin teknik olarak tanık olmadığını belirtmek gerekir. Zira her ikisinin de vergiyi doğuran olayla bir bağlantısı yoktur. Ayrıca inceleme elemanı vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini denetlemekle görevli kişi olarak tarafsız değildir. Kanunda bu kişilerin dinlenilmesine izin verilmesinin sebebi konu ve görevleri dolayısıyla uyuşmazlıkla ilgili teknik hususların açıklanmasını sağlamaktır.

Tanıkla ilgili tartışmalı bir diğer husus ise denetim esnasında bir inceleme elemanı tarafından tanık ifadelerinden yola çıkarak düzenlenen bir rapor dolayısıyla tarhiyat yapıldı veya ceza kesildiyse mükellefin buna karşı dava açtığında bu tanıkların mahkemede yeniden dinlenmelerini talep edip edemeyeceğidir. Danıştayın bu konudaki görüşü olumsuz olmakla birlikte öğreti karşıt görüştedir. Gerçekten de tarhiyat ve ceza konusunda yetkili olan idareye tanık dinleme hakkı verilip mükellefin dava aşamasında tanık dinletme hakkının sınırlandırılması silahların eşitliği ilkesinin ve dolayısıyla savunma hakkının ihhalidir. Üstelik, tanık dinleme yetkisine sahip olan idare, hâkim gibi tarafsız olmayıp uyuşmazlığın tarafıdır. Ayrıca idareye ifade veren tanık, yanında avukat bulundurma zorunluluğu olmadığı için inceleme elemanı tarafından yönlendirilmiş olabilir. Bu nedenle yargılama esnasında mükellefe de tanık çağırmak ve tanıklara vergi dairesi ile aynı şartlarda soru sormak hakkı verilmesine yönelik bir değişiklik yapılması hukuka uygun olacaktır.

Vergi yargısında tanık ifadesiyle ilgili çelişkili bir diğer husus ise VUK md. 359’daki kaçakçılık fiili dolayısıyla vergi ziyai cezası kesilmesi halinde vergi mahkemesinde açılan davada mükellef tanık dinletemezken aynı fiil sonucu ceza mahkemesinde açılan davada mükellefin tanıkları dinletme hakkının bulunmasıdır. İşlenen fiilin ve suç isnat edilen kişinin aynı olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu iki farklı uygulama mükellef açısından açık bir haksızlık oluşturur. Aynı mükellefe aynı fiil dolayısıyla farklı savunma imkanları tanınması hukuken açıklanması zor bir durumdur.

Vergi yargılama hukukunda bir uyuşmazlıkla ilgili olarak vergiyi doğuran olay özel ve teknik bilgi gerektiren bir konu ise bilirkişiye başvurulması mümkündür. Ancak vergi mahkemeleri kendileri birer ihtisas mahkemesi olduğu için bilirkişiye sadece çok gerekli

hallerde başvurulmalıdır. VUK'ta ve İYUK'ta bilirkişilik kurumu düzenlenmediği için vergi yargılamasında İYUK md. 31 göndermesiyle HUMK hükümleri uygulanır. Bir davada bilirkişiye başvurunun gerekli olup olmadığını hâkim takdir eder. Mükellef, savunma hakkını kullanırken bilirkişi raporu talep edebileceği gibi bir vergi davasında özel ve teknik bilgi gerektiren bir konu olduğu halde hâkimin de mutlaka bilirkişiye gitmesi bundan kaçınmaması gerekir. Eksik bilirkişi raporuna dayanılarak hüküm verilmesi Danıştay nezdinde bozma sebebi olarak kabul edilmiştir. Vergi davalarında çoğunlukla idarenin vergi inceleme raporlarına dayanarak yaptığı tarhiyat ve kestiği cezalara karşı açılan davalarda bilirkişiye başvurulur. Vergi denetimlerinde incelemeye yetkili olanların vergiyi doğuran olaya dair teknik bilgi gerektiren hallerde, özellikle ÖTV gibi spesifik matrahı olan vergi türlerinde, kendileri konuyu bilmedikleri için yanlış nitelendirme yaptıkları görülür. Bu hallerde mükellef talep etmese de hâkimin bilirkişiye başvurması savunma hakkını koruyacaktır.

Vergi yargılama hukukunda karineler vergiyi doğuran olayın gerçek niteliği araştırılırken kullanılan ispat araçlarıdır ve ispat yükü kendisine düşen taraf karinenin aksini ispatlamakla yükümlüdür. Vergi yargılama hukukunda önemli bir karine ise suçsuzluk karinesidir ve temel bir hak olarak hem AİHS 6. maddede hem de Anayasada düzenlenmiştir. AİHM vergi ceza davalarında karinenin geçerli olduğunu kabul etmiştir fakat vergi cezasının kaldırılması için ispat yükünün mükellefe yüklenmesini masumiyet karinesinin ihlali olarak değerlendirilmemiştir. Vergi yargılama hukukunda da Anayasa md. 38/4 ve md. 15/2 dolayısıyla geçerli olan karine, AİHS'de 6. madde doğrultusunda Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru ile önüne gelecek bir davada Anayasa 36. maddedeki adil yargılanma hakkı kapsamında değerlendirmelidir. Ayrıca suçsuzluk karinesi mükellef için denetim aşamasından kararın kesinleşmesine kadar her aşamada geçerli kabul edilmelidir.

KAYNAKÇA

- Akarca, A. (24 Temmuz 2008). Vergi uyuşmazlıklarında üst makamlara başvurma ve şikayet yolu. *Dünya Gazetesi* .
- Akarca, A. (26 Kasım 2015). İhtirazi Kayıtlı Beyan. *Dünya Gazetesi*.
- Akıl, A (2003). Hukukun Genel İlkeleri ve Hukukun Gelişimine Etkisi. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7 (3-4), 385-423.
- Akıllıoğlu, T (1982). Yönetmelik İşlemlerde Gerekçe İlkesi. *Amme İdaresi Dergisi*, 15, 7-19.
- Akıllıoğlu, T (1983). *Yönetim Önünde Savunma Hakları*. Ankara: Todaie Yayınları No:206.
- Aksoylu, Ö (2006). 4054 Sayılı Kanunun 4. Ve 6. Maddeleri Uyarınca Rekabet Kurulu Tarafından İzlenen İdari Usuller. İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları.
- Akyılmaz, B (1998). Yeni Bir İdari Usul Kanunu Örneği: İspanya. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*, Ankara: Başbakanlık Basımevi, 35-54.
- Akyılmaz, B (2000). *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Akyılmaz, B (2003). İyi Yönetim ve Avrupa İyi Yönetim Yasası. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7 (1-2), 192-240.
- Alan, N (1998). İdari Usul ve İdari Yargı. İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 246-
- Alan, N (2000). İdari Usul ve İdari Yargı. *Danıştay Dergisi*, 102, 3-15.
- Alexy, R (2003). Constitutional Rights, Balancing and Rationality. *Ratio Juris*, 16, 131-140.
- Altunoğlu, E (2017). 6718 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen "İzaha Davet Müessesesi". *Mali Çözüm*, 263-274.
- Araslı, U (2015). *Anayasa Mahkemesi Kararları Açısından Anayasal Temel İlke ve Kavramlar* . Ankara: TBB.
- Arıkan, Y (1 Şubat 2014). Korkutarak Tarhiyat. *Cumhuriyet Gazetesi*.
- Armağan, S (1972). *Dilekçe hakkı ve 1961 Anayasası* . İstanbul: İ.Ü. Hukuk Fakültesi.
- Arslan, R (1989). Bilirkişilik Uygulaması ve Bu Uygulamaya Yargıtay'ın Etkisi. *Yargıtay Dergisi*, 1-4 (15), 156-183.
- Aslan, E (2011). İdarenin Bilgi Toplama Görevi Artık Mükellefin Sürekli Bildirim Ödevi Haline Dönüşmüştür. *Vergi Dünyası*, 354, 4-20.

- Aslan, O (2015). *Özel Esaslara Alınma Tehdidi ile Yapılan Tarhiyatların Hukuki Durumu*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Aslangül, Ş (1988). Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma . *TBB Dergisi* , 20-28.
- Atalay, İ. O. (2007). Osmanlı Ceza Yargılaması Üzerine Bir Deneme. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11 (3-4), 239-272.
- Atay, E. E (2014). *İdare Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Ateş, L (2016). Türkiye'de Vergi Mahremiyetinin Sınırları: Yurtiçi ve Yurtdışı Bilgi Paylaşımında. *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* [B. Yaltı (Ed.)], İstanbul: Beta Yayınları.
- Ateşgaoğlu, E ve Yılmaz, R. (2020). Beyana Çağrı Mektubuna Yönelik Sorunsallar. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 6 (1), 1-19.
- Avcı, O (2019). *Türkiye'de ve Seçilmiş Ülkelerde Vergi İnceleme Sürecinde Mükelleflerin Hak ve Ödevleri* . İstanbul: Onikilevha Yayıncılık.
- Ayaydın, C (2008). *İdare Hukukuna Giriş (I)*. İstanbul: Yenilik Basımevi.
- Aydemir, İ (2016). Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükellefe Tebliği . *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* , 183-207.
- Aydın, M (2006). Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hak Arama Özgürlüğü. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 61(3), 2-37.
- Aydın, M. A (2013). *Türk Hukuk Tarihi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Azrak, A. Ü (1964). *Umumi İdari Usulün Teorik Esasları ve Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Gelişimi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayımlanmamış Doktora Tezi .
- Azrak, A. Ü (1969). Yargı ve İdare İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 34 (1-4), 129-155.
- Azrak, A. Ü (1998). İdari Usulün Kodifikasyonuna İlişkin Sorunlar. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 86-93.
- Bakar, F (2011). *Mükellef Hakları ve Türkiye'de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baker, P (2001). Should Article 6 ECHR (Civil) Apply to Tax Proceedings?. *Intertax*, 29 (6-7), 205-211.

- Baker, P (2001). The Decision in Ferrazini: Time to Reconsider the Application of the European Convention of Human Rights to Tax Matters. *Intertax*, 11,
- Baker, P. ve Pistone, P. (2015). *The Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*. International Fiscal Association. Amsterdam: IBFD.
- Başaran Yavaşlar, F. (2008). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma. *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, 25 (2), 309-337.
- Başaran Yavaşlar, F. (2010). Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi. *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*. Ankara: Seçkin, 394-425.
- Başaran Yavaşlar, F. (2010). Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 165-173.
- Baykara, B. (2005). Yoklama Esnasında El DEfteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu. *Vergi Dünyası*, 290, 15-25.
- Baykara, B. (2007). Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları. *Vergi Dünyası*, 314, 11-20.
- Baykara, B. (2007). Vergi İncelemesi. *Vergi Dünyası*, 11-20.
- Baykara, B. (2014). Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi İncelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının "Bireysel Başvuru" Hakkı Bakımından İncelenmesi. *Vergi Dünyası*, 398, 63-72.
- Bayrakçı, E. T. (2011). *Adil Yargılanma Hakkının Bir Unsuru Olarak Savunma Hakkı*. Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bayraklı, H. H. ve Hatipoğlu, M. (2018). İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 561-592.
- Bentley, D. (2007). *Taxpayers' Rights Theory, Origin and Implementation*. Hollanda: Kluwer Law International .
- Bentley, D. (2015). Revisiting rights theory and principles to prepare for growing globalisation and uncertainty. *International Conference on Taxpayer Rights Washington DC*, 1-20.
- Bilen, C. İ. (2009). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi II. *Vergi Dünyası*, 331, 169-186.

- Bilen, C. İ. (2009). Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama Müessesesi I. *Vergi Dünyası*, 330, 111-128.
- Biniş, M. (2012). Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17 (2), 485-508.
- Bıyan, Ö. (5 Haziran 2014). Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Beyan Sistemi Çalışmıyor. *Dünya Gazetesi*.
- Bousquet, J. J. (1998). La Procedure Non-Contentieuse En Droit Administratif Français. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 94-99.
- Bouvier, M. (2003). *Introduction au Droit Fiscal General et a la Theorie de l'Impot*. Paris: L.G.D.J.
- Bozdoğan, D. ve Çataloluk, C. (2018). VUK'da Yer Alan İzaha Davet Kurumunun Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*, 6 (1), 42-56.
- Buyrukoğlu, S. ve Toparlak, E. (2018). Avantaj ve Dezavantajlarıyla İzaha Davet Müessesesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5 (1), 57-68.
- Cadiet, L. (2004). *Dictionnaire De La Justice*. Press Universitaires De France.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *AÜHFD*, 129-151.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Çağlar, K. (2019). Tüm Yönleriyle İzaha Davet Müessesesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 29 (154), 201-217.
- Çağlayan, R. (2006). *İdari Yaptırımlar Hukuku*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Candan, T. (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2006). *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2009). Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna ilişkin Temel İlkeler. *İdari Ceza Hukuku Sempozyumu*. İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 245-297.

- Candan, T. (2016). Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı. *II. Ulusal Mükellef Hakları Kongresi*. İzmir.
- Çavuş, A. (2006). *Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları*. Marmara Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul
- Çebi Buğdaycı, M. Ö. (2016). İdari Usul ve Dinlenilme Hakkı. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 1, 25-46.
- Centel, N. (1984). *Ceza Muhakeme Hukukunda Müdafî*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Centel, N. ve Zafer, H. (2006). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. İstanbul: Beta .
- Cerzon, L. (2002). *Dictionary of Law*. Harlow: Pearson Longman.
- Çetin, S. (2003). Genel İdari Usul Tasarısı Hakkında Kısa Bir Değerlendirme. *Legal Hukuk Dairesi*, 11, 2771-2773.
- Ceyhan, C. S. ve Öz, E. (2019). Vergi İncelemesi Sebebiyle Doğan Zararlardan İdarenin Sorumluluğu. *Vergi Raporu*, 232, 101-112.
- Chaudet, J. P. (1967). *Les Principes Generaux de la Procedure Administartive Contentieuse*. Paris: LGDJ.
- Chevallier, J. (2010). *Hukuk Devleti* (Çev: E. C. Gürcan,.). Ankara: İmaj Yayıncılık.
- Çiçek, H. G. ve Güneş, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 17-29.
- Cornu, G. (2007). *Vocabulaire Juridique*. Paris: Presses Universitaires de France.
- Coşkun, E. (2019). Mükellef Hakları Kapsamında İzaha Davet ve Uzlaşma Müessesesi. *Vergi Sorunları*, 370, 61-75.
- Deak, D. (1997). Taxpayer Rights and Obligations: The Hungarian Experience. *Revenue Law Journal*, 7 (1), 18-42.
- Demirbaş, T. (1999). Hazırlık Soruşturmasında Savunma. *Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan*, 189-213.
- Doğan, İ. (1998). Yönetilenlere Katılım Yollarının Kısıtlanması Güçlü Devlet Anlamına Gelir mi? *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 130-143.
- Doğrusöz, B. (29Aralık 2008). Varlık barışı ne kadar kurtarır?. *Referans Gazetesi*.

- Doğrusöz, B. (24 Aralık 2009). Aramalı İncelemenin İncelikleri . *Referans Gazetesi* .
- Doğrusöz, B. (15 Haziran 2009). Vergi Hukuku ve İlkeleri 2 . *Referans Gazetesi* .
- Doğrusöz, B. (17 Eylül 2015). Vergide Elektronik Tebligat. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (22 Eylül 2015). E-Yoklama ve Mükellef Hakları. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (16 Nisan 2015). Vergi Tekniği Raporu. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (23 Ağustos 2016). İzaha davet. *Dünya Gazetesi* .
- Doğrusöz, B. (15Aralık 2016,). İhtirazi Kaydı Sınırlama Çabaları. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (10 Ağustos 2017). İzaha Davet ve Olası Sorular. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (8 Ağustos 2019). Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (3 Aralık 2019). Yeni Tebligat Yöntemi: Habersiz Tebligat (Bir Gece Ansızın Gelebilir). *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (2019). Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (12 Ekim 2020). Vergi Yargısı ve Duruşma. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, B. (5 Ekim 2021). Bir mükellef hakkı yok ediliyor. *Dünya Gazetesi*.
- Doğrusöz, E. (2000). Vergi Yargısında Duruşma. *Vergi Sorunları*, 144, 147-161.
- Dönmez, R. (2000). Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yollarına “Hukuk ve İktisat” Teorisi Açısından Yaklaşım. *Yaklaşım*, 91, s. 80-92.
- Dönmez, R. (2004). Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi. *Yaklaşım*, 136, 52-58.
- R. Dönmez (2005). Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Duran, L. (1964). *İdare Hukuku Meseleleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Duran, L. (1965). İtiraz Yolu ile Anayasa'ya Aykırılık İddiası ve Temel Hak ve Ödevlerin Kanunla Düzenlenmesi . *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 31, 284-353.
- Duran, L. (1998). İdari Usul İlkeleri ve Kapsadığı Konular. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 26-34.
- Erdoğan, M. (1999). *Anayasal Demokrasi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Erdoğan, M. (2007). *Anayasa Hukuku*. Ankara: Orion.
- Erem, F. (1963). *Anayasa ve Savunma Hakkı*. Ankara Barosu Dergisi, 183-184.

- Erem, F. (1968). *Ceza Usulü Hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Erem, F. (1984). Savunma Hakkının Kökeni. *Ankara Barosu Dergisi*, 5, 689-705.
- Ergül, T. (1990). Savunmanın Teori ve Uygulaması. *Ankara Barosu Dergisi*, 4, 591-599.
- Erkut, C. (1996). *Hukuka Uygunluk Bloku İdare Hukukunda Hukukun Genel Prensipleri Teorisi*. İstanbul: Kavram Yayınları.
- Evren, T. (1988). Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma. *TBB Dergisi*, 1, 5-15.
- Furtun, İ. H. (2010). Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları. Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı. Ankara: Seçkin, 299-313.
- Gazier, F., Gentot, M. ve Genevois, B. (1989). 1789 İlke ve Düşüncelerinin Anayasa Konseyi ve Conseil d'Etat Kararlarına Etkisi. *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, 10 (1-3), 78-123.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2016). *Vergi İncelemelerinde Mükellef Hak ve Yükümlülükleri Broşürü*.
- Goffaux, P. (1998). La Transparance Administrative et Motivation Formelle des Actes Administratifs en Belgique. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyum*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 155-160.
- Gökbel, D. (2000). Mükellef Hakları. Yayımlanmamış Doktora Tezi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Göker, C. ve Yılmazoğlu, Y. E. (2017). Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme. *Ankara Barosu Dergisi*, 82-100.
- Gölcüklü, F. (1963). İdari Ceza Hukuku ve Anlamı; İdarenin Cezai Müeyyide Tatbiki. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18 (02), 115-182.
- Gölcüklü, F. (1994). Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde 'Adil Yargılanma Hakkı'. *AÜSBF Dergisi (İlhan Öztrak'a Armağan)*, 49(1-2).
- Gözler, K. (2009). *İdare Hukuku*. Bursa: Ekin.

- Gözler, K. (2011). *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi* (Cilt 2). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Gözübüyük, Ş. (1961). *Amerika ve Türkiye'de İdarenin Kazai Denetlenmesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Gözübüyük, Ş. (2014). *Yönetim Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Gözübüyük, Ş. (2015). *Yönetsel Yargı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Grisel, A. (1970). *Droit Administratif Suisse*. Neuchatel: Editions Ides et Calendes.
- Guinchard, S. ve Montagnier, G. (2010). *Lexique Des Termes Juridiques*. Paris: Dalloz.
- Gümüşkaya, G. (2008). Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Duruşma. *İÜHFM*, 116 (2), 15-48.
- Gümüşkaya, G. (2015). *Vergi Hukukunda İspat*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Doktora Tezi .
- Gümüşkaya, G. (2016). Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu. *İÜHFM*, 74 (1), 279-304.
- Günday, M. (2011). *İdare Hukuku*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Gündoğdu, D. S. (2019). Kanuni süresinden sonra idarenin talebi doğrultusunda ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannamelerinin dava edilebilirliğinin yargı kararları ışığında değerlendirilmesi. *Vergide Gündem*, 4-9.
- Güneş, G. (2014). *Vergilerin Yasallığı İlkesi*. İstanbul: XII Levha Yayınları.
- Güran, S. (1992). Hak Arama Özgürlüğünün İki Boyutu. *Anayasa Mahkemesi'nin 30. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Düzenlenen Sempozyumda Sunulan Bildiriler*. Ankara: Anayasa Mahkemesi Yayınları, s. 23-41
- Hafizoğulları, Z. (1994). Genel Çizgileriyle Savunma Hakkı. *Ankara Barosu Dergisi*, 1, 20-40.
- İkinciogulları, F. (1998). *İdari Usul Kanunu Hazırlığı* . Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- İnceoğlu, S. (2013a). *İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı Kamu ve Özel Hukuk Alanında Ortak Yargısal Hak ve İlkeler*. İstanbul: Beya Yayınları.
- İnceoğlu, S. (2013b). Adil Yargılanma Hakkı. *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*. İstanbul: Beta Yayınları.

- Jeanneau, B. (1954). *Les Principes Generaux du Droit dans la Jurisprudence Administrative*. Paris: Sirey.
- Kaboğlu, İ. Ö. (1991). Hukukun Genel İlkeleri ve Anayasa Yargısı. *Anayasa Yargısı*, 8, 291-322.
- Kaboğlu, İ. Ö. (1994). *Özgürlükler Hukuku*. İstanbul: AFA Yayıncılık.
- Kaboğlu, İ. Ö. (2010). *Anayasa Hukuku Dersleri*. İstanbul: Legal Yayınları.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Kaplan, G. (2019). *İdari Yargılama Hukuku*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Kaplan, R. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma, Hataların Düzeltilmesi, Üst Makama Başvuru ve Kamu Denetçisine Şikayet Başvurusu Müesseselerinin Karşılaştırılması. *Vergi Sorunları Dergisi* (301), 132-144.
- Karabulut, M. (2008). *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Karaca, C. ve Demirgil, B. (2014). Vergilemede Mükellef Hakları ve Vergi İnceleme Elemanlarının Mali Sorumlulukları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15 (1), 365-381.
- Karaçoban Güneş, T. (2010). Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Bir Koruma Tedbiri: Aramalı Vergi İncelemesi. *Fasikül Hukuk Dergisi*, 2 (5), 20-26.
- Karakehya, H. (2022). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Karakoç, Y. (2005). Vergi Yargılaması Hukukunda Avukatın Rolü. *TBB Dergisi*, (59), 63-89.
- Karakoç, Y. (2011). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karakoç, Y. (2018). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Karataş Durmuş, N. (Temmuz-Aralık 2016). Türk ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48 , 99-122.
- Kaşıkçı, M. (2017). *Yargılamanın Yenilenmesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.

- Kaya, C. ve Akcan, R. (2009). Medeni ve İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi veya Değiştirilmesi Yasağı. *İÜHFM*, 67 (1-2), 123-142.
- Kızılot, Ş. (17 Ekim 2010). İşe Başlama Fotoğrafı. *Hürriyet Gazetesi*.
- Köksal, T. D. (2021). Bilgi Toplamaya Yönelik İstihbari Kolluk Faaliyetine İnsan Hakları Perspektifinden Bakış. *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021/2, 1745-1798.
- Köküarı, İ. (2011). Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15 (1), 163-208.
- Küçükkaya, M. (2008). *Vergisel Uyuşmazlıkların Uzlaşma Yoluyla Çözümü*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Kumrulu, A. (1980). Uzlaşmaya İlişkin Bir içtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim. *Danıştay Dergisi*, 72-73, 8-26.
- Kunter, N. (1974). *Ceza Muhakemesi Hukuku*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Lachaume, J. F., Pauliat, H., Braconnier, S., Deffigier, C. (2010). *Droit Administratif Les Grandes Decisions de la Jurisprudence*. Paris: Presse Universitaire de France .
- Lopez, H. (2016). Vergi İdarelerinin Yetkilileri ve Vergi Mükelleflerinin Hakları Arasındaki Dengenin Kaybı: İspanya Yaklaşımı. B. Yaltı (Editör), Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları içinde (s. -). İstanbul: Beta Yayınları.
- Marin, F. F. (2018). The right of defence and the exchange of tax information ruled by EU Law. *Studi Tributari Europei*, 8, 25-58.
- Merkel, A. (1942). *Umumî İdare Hukuku*. Ankara: T.C. Maarif Vekilliği Siyasal Bilgiler Okulu.
- Mumcu, A. ve Küzeci, E. (2007). *İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Mutluer, K. (1979). *Vergi Ceza Hukuku*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım .
- Neuman, G. L. (2003). Human Rights and Constitutional Rights: Harmony and Dissonance. *Stanford Law Review*, 55, 1863-1900.

- Neumark, F. (1946). *Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi: teori, tarihçe, pratik*. İstanbul: Hak Kitabevi.
- Odyakmaz, Z. (1998). İdari Usulden Beklediklerimiz. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2-5.
- Oğurlu, Y. (2001). *İdari Yaptırımlar Karşısında Yargısal Korunma*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Ömercioğlu, A. (2016). Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 65 (4), 2277-2304.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2016). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, C. (2016). Uluslararası Bilgi Değişiminde Vergi Mükellefinin Haklarının Korunması: Türkiye Yaklaşımı. B.Yaltı Editör, Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları içinde (s.-). İstanbul: Beta Yayınları.
- Oral, M. (1999). Mevzuatımızın Savunma Hakkı Açısından Değerlendirilmesi. *Prof. Dr. Sahir Erman'a Armağan*, 595-625.
- Özay, İ. (1985). *İdari Yaptırımlar*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Özay, İ. (2017). *Günüşiğinde Yönetim*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Özay, İ. H. (1985). *İdari Yaptırımlar*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları .
- Özay, İ. H. (1998). *Demokratik Yönetim ve Yönetimde Demokrasi . İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 275-279.
- Özbalcı, Y. (2001). *Vergi Davaları*. İstanbul: Oluş Yayıncılık.
- Özekes, M. (2003). *Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Özkan, G. (1998). İdari Usul Kanununda Düzenlenmesi Gereken Genel İdari Usul İlkeleri. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 55-78.
- Özlüer Özkaya, I. (2015). İdari Yaptırımların Özellikleri ve Çevre Kanunu. *Ankara Barosu Dergisi*, 73 (1), 121-186.
- Özmen, İ. (2018). Vergi Usul Kanununda İzaha Davet: 370. Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat mı?. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 26 (1), 63-85.

- Pauliat, H. (1998). Bağımsız İdari Otoritelerin Yaptırım Yetkisi . İ. Kaboğlu (Editör), *Bağımsız İdari Otoriteler içinde* (s. 145-153). İstanbul: Alkım Yayınları.
- Pekcanıtez, H. (1997). *Medeni Yargıda Adil Yargılama*. İzmir Barosu Dergisi, 35-55.
- Pekcanıtez, H., Atalay, O. ve Özekes, M. (2005). *Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pekcanıtez, H., Atalay, O. ve Özekes, M. (2021). *Medeni Usul Hukuku*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
-(1951). *Petit Dictionnaire de Droit*. Paris: Dalloz.
- Pınar, B. (2014). Vergi Denetiminin Hukuka Uygunluğunun Yargı Yoluyla Sağlanmasında Hukuki Dinlenilme Hakkı. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16 (Özel Sayı), 4355-4397.
- Pınar, B. (2016). Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâlîne İlişkin Tespitler. *International Journal of Public Finance*, 1(1), 23-60.
- Rençber, A. (2017). *Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri* . İstanbul: On İki Levha Yayıncılık .
- Rousselet, M. (1948). *Histoire de la Justice*. Paris: Presses Universitaire de France .
- Schwarze, J. (2004). Judicial Review of European Administrative Procedure. Law and Contemporary Problems. *The Administrative Law of the European Union*, 68 (1), 85-105.
- Selvi, Y. (2019). Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları. *Vergi Raporu*, 232, 204-218.
- Şen, E. (1994). İdari Ceza Hukuku. *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 8, 21-50.
- Serrano, F. (2009). The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection. M. Ş. Wlodzimierz Nykiel (Editör), *Protection of Taxpayer's Rights- European, International and Domestic Tax Law Perspective içinde*. Varşova: Oficyna.
- Seviğ, V. (1985). Vergi İncelemesi. *İktisat ve Maliye*, 32 (3).
- Sezginer, M. (1998). Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 201-226.
- Shcwartz, B. (1950). *American Administrative Law* . Londra: Pitman.

- Simonek, M. (2016). Bilgi Değişimi Usulünde Vergi Mükellefinin Bilgilendirilme ve Dinlenilme Hakkının Önemi. B. Yaltı (Editör), *Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Açıklamanın Sınırları* içinde. İstanbul: Beta Yayınları.
- Sır, O. (2011). *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*. Ankara: Adalet Yayınları.
- Solak Akman, İ. (2012). *Vergi Mahremiyetini İhlal*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı.
- Somuncu, A. (2010). Mükerrer Vergi Hukuku: Vergi Usul Kanununun Maliye Bakanlığına Yetkiler Veren "Yetki" Başlıklı Mükerrer 257'nci Maddesini Tarihi Süreçte Anayasal İlkeler ve Yargı Kararları Işığında Yeniden Okumak. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 1259-1273.
- Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 133-173.
- Soufflier, C. (1936). *Vocabulaire de Droit ou Definiton Des Termes Usites Dans L'etude Du Droit*. Paris: Marcel Ciard .
- Soydan, B. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi .
- Söyler, İ. (1987). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayınları.
- Soysal, M. (2011). *Anayasaya Giriş*. Ankara: İmge Kitabevi.
- Stassinopoulos, M. D. (1976). *Le droit de la défense devant les autorités administratives*. Paris: LGDJ.
- Stebbing, C. (2009). *The Victorian Taxpayer and The Law A Study in Constitutional Conflict*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Tanör, B. ve Yüzbaşıoğlu, N. (2016). *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Taşdelen, A. (2003). Vergisel Arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5 (2), 159-191.

- Tekin, A. ve Avşar, G. C. (2019). Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6 (5), 506-518.
- Tekin, F. ve Çelikkaya, A. (2017). *Vergi Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Tezel, A. (1981). Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi. *Reşit Kaynar'a Armağan*. İstanbul: Met/er Matbaası, 251-268.
- Tosun, A. N. (2017). AİHM Kararlarından Pakozdi Davası: İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7 (2), 83-94.
- Tosun, Ö. (1981). *Türk Suç Muhakemesi Hukuku Dersleri*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Uğur, H. (2014). Vergi Usul Kanununa Göre Adli Arama. *Terazi Hukuk Dergisi*, 92, 50-58.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (1999). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj Yayıncılık .
- Ural Uslan, Y. ve Güner, T. (2014). İnsan Haklarının Bölgesel Düzeyde Korunması: Amerikan Sistemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19 (2), 309-322.
- Vedel, G. (1989). La Place de la Declaration de 1789 Dans le Bloc de Constitutionnalite. *La Declaration Des Droits De L'homme et Du Citoyen Et La Jurisprudence*. Paris: Press Universitaire de France, 35-65.
-(2008). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Wheelwright, K. (1997). Taxpayers' Rights in Australia. *Revenue Law Journal*, 7(1), 226-266.
- Yaltı Soydan, B. (2000). İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı - III. *Vergi Sorunları*, 143, 151-167.
- Yaltı Soydan, B. (2000). İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı - I. *Vergi Sorunları*, 144, 107-129.
- Yaltı, B. (2002). İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği. *Vergi Dünyası*, 254.
- Yaltı, B. (2006). *Vergi Yükümlüsünün Hakları*. İstanbul : Beta Yayınları.

- Yaltı, B. (2007). İdari Vergi Cezası Davalarında Duruşmasız Yargılama: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi İçtihadında Bendenoun Kriterlerinden Jussila Kriterlerine. *Vergi Sorunları*, 225.
- Yaltı, B. (2012). Vergi Uyuşmazlıklarında Yeni Başvuru Yollarının Yargıya Etkisi: Ombudsman Başvurusu ve Bireysel Başvuru. *Vergi Sorunları Dergisi*, 286, 110-121.
- Yaltı, B. (2016). Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı. *Vergi Sorunları*, 332.
- Yarsuvat, D. (1995). Kitle İletişim Araçlarının Ceza adaletine Etkisi . *İÜSBFD*, 10.
- Yaşar, N. (2019). Yargı Kararları Işığında İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannameler. *Mali Çözüm*, 263-270.
- Yazıcıoğlu, Y. (1998). Açılış Konuşması. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı*. Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Yelbaşı, C. (2014). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Sim Matbaacılık.
- Yeniçeri, H. (2014). *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yıldırım, R. (1998). İdare Hukuku Açısından Bilgi Edinme Hak ve Özgürlüğü. *İdari Usul Kanunu Hazırlığı Uluslararası Sempozyumu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 227-238.
- Yıldırım, Z., ve Ağar, S. (2009). Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği. *Mualla Öncel'e Armağan* içinde (s. 1223-1263). Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Yılmaz, E. (1983). İdari Yargıda İddia ve Savunmanın Genişletilmesi/Değiştirilmesi Yasağı. *Ankara Barosu Dergisi*, 3-4, 11-34.
- Yılmaz, E. (2009). Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 13 (1-2), 321-351.
- Yüce, T. T. (1960). Alman-Türk Ceza Muhakemeleri Usulünde Savunma Hakkı. *Adalet Dergisi*, 51, 1017-1028.
- Yurtcan, E. (2017). *Ceza Yargılaması Hukuku*. İstanbul: Seçkin Yayınevi.
- Yüzbaşıoğlu, N. (1991). *Türk Anayasa Yargısında Anayasallık Bloku* . İstanbul.
- Zabunoğlu, Y. (2012). *İdare Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Zafer, H. (2013). Savunma Hakkı ve Sınırları. *Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan*, 19 (2), 507-540. İstanbul: Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları dergisi.

Zagaris, B. (2001). Financial Action Task Force on Money Laundering at Critical Structures. *Tax Notes International*, 22 (25).

Zanobini, G. (1964). *İdari Müeyyideler*. (H. Y. Günel, Çev.) Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi .

Zolo, D. (2007). The Rule of Law: A Critical Reappraisal. *The Rule of Law History, Theory and Criticism* içinde (s. 3-71). Dordrecht: Springer.

http-1: <https://famous-trials.com/alcapone/1474-home>
(Erişim tarihi: 2.6.2022)

http-2: <https://turgutcandan.com/2014/04/12/insan-hak-ve-ozgurlukleri-ve-anayasa-mahkemesine-bireysel-basvuru-hakkinda-konusma/>
(Erişim tarihi: 4.6.2020)

http-3:
<https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019101449insanhaklaribeyannamesi.pdf>
(Erişim tarihi: 20.11.2020)

http 4: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/104/7738.pdf>
(Erişim tarihi: 14.14.2017)

http 5: http://www.oas.org/en/about/who_we_are.asp
(Erişim tarihi: 14.12.2017)

http 6: <https://burakgemalmaz.com/wp-content/uploads/2015/05/02.pdf>
(Erişim tarihi 20.11.2020)

http 7: http://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/resumen_282_ing.pdf
(Erişim Tarihi: 17.12.2017)

http 8: <http://www.oas.org/en/iachr/decisions/2014/USPU12422EN.pdf>
(Erişim tarihi: 17.12.2017)

http 9: <http://www.achpr.org/about/history/>
(Erişim tarihi: 14.12.2017)

http 10: <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/213666>
(Erişim tarihi 20.11.2020)

http 11:

http://www.achpr.org/files/sessions/18theo/comunications/416.12/communication_416.12_eng.pdf

(Erişim tarihi: 17.12.2017)

http 12: https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf

(Erişim tarihi: 20.11.2020)

http 13: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/la-constitution/la-constitution-de-1958-en-20-questions/la-constitution-en-20-questions-question-n-4.16623.html>

(Erişim tarihi: 16.11.2017)

http 14: <https://germanlawarchive.iuscomp.org/?p=51>

(Erişim tarihi: 20.11.2020)

http 15: <https://vergialgi.net/mukellef-haklari-bildirgesi>

(Erişim tarihi: 21.12.2020)

http 16: <https://www.gib.gov.tr/mukellef-haklari>

(Erişim tarihi: 21.12.2020)

http 17:

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/tanitim/vatandas_haklari/vatandas_haklari.pdf

(Erişim tarihi: 21.12.2020)

http-18:

<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>

(Erişim tarihi: 21.12.2020)

http-19: <https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights>

(Erişim tarihi: 6.5.2022)

http-20: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Commitments-and-reporting/Taxpayers--Charter/>

(Erişim tarihi: 6.5.2022)

http-21: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc17/taxpayer-bill-rights-guide-understanding-your-rights-a-taxpayer.html#toc19>

(Erişim tarihi: 6.5.2022)

http-22: <https://acikerisim.tbmm.gov.tr>

(Erişim tarihi: 10.12.2018)

http-23: https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectId=09000016804fc94c
(Erişim tarihi: 13.12.2018)

http-24: https://search.coe.int/cm/Pages/result_details.aspx?ObjectID=09000016804dec56
(Erişim tarihi: 13.12.2018)

http-25:
<file:///Users/mac/Documents/PHD/THESIS/TÜRKCE/Genel%20İdari%20Usul%20Tasarısı%20-%20Bilgi%20Edinme%20Hakkı.webarchive>
(Erişim tarihi: 1.12.2018)

http-26: <http://www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsili/>
(Erişim tarihi: 24.5.2022)

http-27: <https://turgutcandan.com/2016/08/15/vergi-usul-hukukunda-yeni-bir-muessese-izaha-davet/>
(Erişim Tarihi: 17.12.2019)

http-28:
<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=201933&pkanunnumarasi=6728>
(Erişim Tarihi: 25.5.2018)

http-29:
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2010/Faaliyet_raporu_2010.pdf
(Erişim Tarihi 31.3.2020)

http-30: https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Data_TUR.pdf
(Erişim tarihi: 28.5.2022)

http-31: <https://www.sozcu.com.tr/2019/yazarlar/nedim-turkmen/maliye-hazirladi-mukelleflere-onaylamak-kaldi-3948426/>
(Erişim tarihi: 19.5.2020)

http-32: <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/muhsin-atci/e-fatura-duzenlerken-maliye-de-bizi-gorecek-mi-son-yayimlanan-tebliglerde-dikkat-ceken-hususlar/194>
(Erişim tarihi: 28. 5.2022)

http-33: <https://www.adaletbiz.com/vergi-hukuku/vergi-mufettisleri-ifade-alabilir-mi-h19174.html>
(Erişim tarihi: 29.12.2020)

http-34: <https://europeanlawblog.eu/2013/10/28/c-27612-sabou-exchange-of-information-among-tax-authorities-and-the-reach-of-eu-fundamental-rights/>
(Erişim tarihi: 30.12.2020)

http-35:
<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=ADEFD6A12BA044CA48D8FB02AE71E6DA?text=&docid=143341&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=19621526>
(Erişim tarihi: 30.12.2020)

http-36:
<http://cdn.ca9.uscourts.gov/datastore/opinions/2012/11/15/10-17136.pdf>
(Erişim tarihi: 30.12.2020)

http-37:
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/11/20171126-12.pdf>
(Erişim tarihi: 28.5.2022)

http-38:
<https://vergidosyasi.com/2017/05/29/vergi-incelemesi-gercek-anlamda-ne-zaman-biter-mukellef-haklari-odakli-degerlendirme/>
(Erişim tarihi: 28.4.2020)

http-39:
<https://www.hmb.gov.tr/denetim-stratejisi>
(Erişim tarihi: 27.2.2021)

http-40:
<https://vergialgi.net/vergi-teknigi-raporlari-mukellefle-paylasilmali-mi>
(Erişim tarihi: 16.5.2021)

http-41:
<https://dictionary.cambridge.org/tr/sözlük/ingilizce/ombudsman>
(Erişim tarihi: 12.8.2021)

http-42:
<http://www.ttb.org.tr/TD/TD102/5.php>
(Erişim tarihi: 2.6.2021)

http-43:
<http://www.vergiburosu.com/basin/varlik-barisinin-sorunlari-ve-cozum-bumin-dogruso>
(Erişim tarihi: 4.12.2019)

http-44:

<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/22978?AspxAutoDetectCookieSupport=1>

(Erişim tarihi: 5.11.2021)

http-45:

<https://vergidosyasi.com/2018/02/27/beyana-cagri-mektubu-nedir-pismanlik-ve-islah-uygulanmasina-engel-teskil-eder-mi/>

(Erişim Tarihi: 21.12.2019)

http-46:

<https://vergialgi.net/vergi-usul-kanununda-yer-alan-elektronik-tebligat-duzenlemesinin-anayasaya-aykirligi-sorunu>

(Erişim tarihi: 1.9.2021)

http-47:

<https://sozluk.gov.tr>

(Erişim tarihi: 5.1.2022)

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: : Özge MUTLU KAYA

Yabancı Dil: İngilizce/ Fransızca/ İspanyolca

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

- 2008, Galatasaray Üniversitesi, Hukuk Fakültesi
- 2009-2011, Araştırma Görevlisi, Maltepe Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim dalı
- 2011-2021 Araştırma Görevlisi, Anadolu Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim dalı
- 2021-....., Araştırma Görevlisi, Anadolu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim dalı

Yayınları ve/veya Bilimsel/Sanatsal Faaliyetleri:

- Ulusal Hakemli Makale: Mutlu Kaya, Ö. (2010) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonunun Mali ve Hukuki Yapısı, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9 (2).
- Ulusal Hakemli Makale: Dönmez, R ve Mutlu Kaya, Ö. (2014). Vergi Devleti Kavramı ve Tarihsel Temelleri. Uluslararası Antalya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2 (4), s. 99-108.
- Ulusal Hakemli Makale: Mutlu Kaya, Ö. (2020) Dijital Hizmet Vergisi ve Türkiye Uygulaması, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2, s. 447-478.
- Uluslararası Bildiri: Mutlu Kaya, Ö. (2019) Vergilendirme Yetkisi ve Mülkiyet Hakkı Arasındaki İlişki. 6. Sosyoekonomi Derneği Yıllık Toplantısı.
- Uluslararası Bildiri: Mutlu Kaya, Ö. (2021) Vergi Hukukunda E-tebligat Müessesesi. 35. Uluslararası Maliye Sempozyumu.

Mesleki Birlik/Derneğ/Kuruluş Üyelikleri:

- 2013-....., Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği (IFA) Türkiye