

EVRENSEL İNSAN HAKLARINDAN OLAN “ADİL YARGILAMA” HAKKI, VERGİ VE YARGILAMASI HUKUKUNDA DA UYGULANMALIDIR

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 30.06.2008

"Adana'da denetim elemanları bir şirketi 2002'de incelemeye alır. Bu sırada Vergi Barışı Kanunu çıkar. Kanuna göre, bir mükellef kanunda gösterilen ölçülere göre matrah artırırsa incelemenin 31.03.2003'e dek bitirilmesi gerekmektedir. Bitirilmezse mükellefin artıracığı matrah yeterli olacak ve yeni vergi salınamayacak, ceza kesilemeyecektir. Bu sürede incelemeyi bitiremeyeceğini anlayan denetim elemanları, şirketin sadece satışlarını inceleyip, maliyetlerine bakmadan rapor yazar. Şirket, yapılanın yanlış olduğu gerekçesiyle Maliye'ye başvurur. Zamanın Gelirler Genel Müdürü Osman Arıoğlu incelemenin yeniden yapılması talimatı verir. Yeni incelemede vergi yarıdan fazla düşer. Şirket bu defa inceleme süresinde bitmediği için salınan vergilerin silinmesini ister. Maliye, incelemeyi istedikleri zaman bitirip, istedikleri zaman yeniden inceleme yapabilecekleri cevabını verir. Şirket bu cevabı dava konusu yapar. Danıştay davayı reddeder. Oysa Danıştay daha önce 31.12.2003'e dek tamamen bitmeyen incelemelere dayanarak salınan vergilerin silinmesine karar vermiştir."

(Kazım YILMAZ'ın 02.09.2008 günlü Takvim Gazetesi'nde Yayımlanan 'Vergi AİHM'e girdi!' başlıklı yazısından...)

Yayımlanan birçok makalenin yanında artık haber nitelikli yazılarda da ¹ gündeme getirilmeye başlayan “adil yargılama ilkesi”, muhtemelen bu çalışmaların yanında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanımı ile ilgili tüm davalarda tekrar edilmiş olduğu için hak ettiği önemi daha kazanmadan göz ardı edilmeye başlamıştır.

Birer alt ilke olarak “yargılamada silahların eşitliği” ve “savunma hakkı” kavramlarını da kapsayan “adil yargılama” kavramı (ilkesi / hakkı) daha çok birbirine bağlı vergi inceleme raporları ile ilgili davalarda tartışılarak gündeme gelmiş olup, vergi idaresince zaten öteden beri pek de ciddiye alınmadığı, bu kavramların gündeme geldiği anda vergi idaresinin de “vergi mahremiyeti” ² kavramına sıkı sıkı sarıldığı bilinen bir gerçektir.

¹ Bu konuda haberler için Bkz. Yalçın BAYER, 'Vergi Davaları'da AİHM'ye Gidebilecek, 11.09.2008, Hürriyet Gazetesi, Kazım YILMAZ, Vergi AİHM'e Girdi !, 02.09.2008, Takvim Gazetesi

² 213 sayılı V.U.K.nun 5. maddesinde düzenlenen vergi mahremiyeti, kanunda yazılı kimselerin görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edememeleri ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamamaları olarak tanımlanmaktadır.

Bu yazımızda, cezalı tarhiyata ilişkin ihbarname veya inceleme raporu ekinde yer almayan alt firma ³ inceleme raporlarının, cezalı tarhiyata muhatap olan mükelleflerin ısrarlı taleplerine rağmen en azından yargılama sürecinde tebliğ edilmemiş ya da Vergi Mahkemesi incelemesi için dosyaya ibraz edilmiş ancak davacı tarafa bu belgeleri incelemesi için imkân tanınmamış olması durumunda oluşacak hukuki durum somut örneği ele alınarak adil yargılama hakkı ve vergi hukuku ilişkisi ele alınacaktır.

Üzerinde çokça konuşulan adil yargılama hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile hukuk düzenine getirilmiş olup, adil yargılama ilkesini içeren 6. maddesi aşağıdaki gibidir. ⁴

“Adil Yargılanma Hakkı:

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

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

3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

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

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

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

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

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

³ Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge “kullanma” iddiası ile karşılaşan firmaya bu faturaları düzenlemiş firma “alt firma” olarak nitelendirilmektedir.

⁴ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası başta olmak üzere, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi gibi kaynaklara, Adalet Bakanlığı'nın <http://www.inhak-bb.adalet.gov.tr> adresindeki web sayfasından ulaşılabileceği gibi, ülkemizle ilgili kararlara da aynı adresten ulaşılabilir.

Adil yargılama ilkesi özü itibariyle; “Etkin Bir Şekilde Mahkemeye Başvurabilme Hakkı”, “Bağımsız ve Tarafsız Mahkeme İlkesi”, “Yargılama Sürecinin Adil Olması ve Gerekçeli Karar”, “Aleniyet İlkesi ve Duruşma” ve “Makul Süre İçinde Davanın Sonuçlandırılmaması” gibi alt ilkeleri de kapsar.

Adil yargılama ilkesinin, vergi hukuku ve yargısı ile en çok ilişkili alt ilkesi “yargılama sürecinin adil olması ve gerekçeli karar” ilkesidir. Başta da belirttiğimiz üzere “savunma hakkının kısıtlanması” ve “yargılamada silahların eşitliği” ilkesi de bu ilkedен hareketle var olan alt ilkelerdir. Şöyle ki:

Yargılama sürecinde taraflara eşit bir şekilde davranma, iddialarını kanıtlayma ve savunmalarını yapmaları için fırsat eşitliği sağlanması, ayrıca, karşı taraf iddiaları hakkında bilgi sahibi olunması hakkaniyete uygun yargılamanın temel unsurlarıdır. İdari yargıda, idaredeki bazı belge ve bilgilerin gizli tutulması ve inceleme yasağı gibi sınırlamalar hakkaniyete uygun bir yargı süreciyle bağdaşmamaktadır.⁵

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarından hareketle bu ilkenin ihlal edildiği tespit edilen bazı olayları şu şekilde örnekleyebiliriz.

Dava taraflarından birisi, karara etkisi olan ve dava dosyasında bulunan belge ve bilgilerden bir kısmına ulaşamıyorsa, bu tarafın savunma hakkı sınırlandırılmış ve dolayısıyla yargılama sürecinde hakkaniyete uygun bir süreç izlenmediğinden adil yargılama yapılmamış olacaktır.⁶

Aynı şekilde taraflara iddialarını kanıtlayacak şekilde fırsat tanınmaması da yargılamanın adil olmadığı sonucunu doğurmaktadır. Örneğin özellikle vergi uyuşmazlıklarında Danıştay 7.Dairenin bazı kararlarında gerekçeye alınmış⁷ bir A.İ.H.M., kararında davacıya tebliğ edilmeyen dolayısıyla, itiraz hakkı tanınmayan uzman raporunu kararında esas alan ve davacının ikinci bir uzman raporu hazırlanması talebini reddeden mahkemenin, izlediği yargılama sürecini hakkaniyete uygun bulmamıştır.⁸

Bu kararda, taraflara iddialarını delillerle kanıtlayma fırsatı yanında, olayı aydınlatma bakımından bunları yorumlayabilme ve karşı taraf iddialarını çürütebilme olanağı verilmesinin önemi vurgulanmıştır. Bu husus terminolojide “silahların eşitliği” kavramıyla açıklanmaktadır.

Adil yargılama ilkesinin önemli diğer bir özelliği, mahkeme kararlarının gerekçeli olmasıdır. Bu husus, taraflarca ileri sürülen iddiaların tamamının kararda karşılanması anlamına gelmemektedir. Ancak en azından taraflarca ileri sürülen asıl iddia ve karşı iddialar kararlarda karşılanmalıdır.⁹ Üst mahkemelerin itiraz veya temyize ilişkin

⁵ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Adil Yargılama İlkesi ve İdari Yargı”, Erhan ÇİFTÇİ, Danıştay Web Sitesi (http://www.danistay.gov.tr/3-AIHM_kararlari.htm)

⁶ A.İ.H.M., Kerojarvi davası, 19.07.1995 tarih ve 17506/90 sayılı karar.

⁷ Danıştay 7.Daire, 03.10.2007 tarih ve E:2005/4559 K:2007/3917 sayılı karar, A.İ.H.M., Mantovanelli davası kararından alıntılar da yapılan gerekçesiyle bu konuda emsal niteliğindedir.

⁸ A.İ.H.M., Mantovanelli davası, 18.03.1997 tarih ve 21497/93 sayılı karar.

⁹ A.İ.H.M., Garcia Ruiz davası, 21.01.1999 tarih ve 30544 sayılı karar; Higgins davası, 19.02.1998 tarih ve 20124/92 sayılı karar; De Moor davası 23.06.1994 tarihli karar.

kararlarında alt derece mahkemesi kararına atıf yaparak kararı onaması, bu kararlarda gerekçe olmadığı anlamına gelmemektedir.¹⁰

Mahkemeler kararlarının yapısı ve içeriği açısından takdir yetkisine sahiptir. Buna karşın kararların dayanaklarını yeterli açıklıkta belirtmek zorundadırlar. Gerekçenin olayla ilgili bulunmayan hususlardan hareketle oluşturulması adil olmayan bir sonuca varılmasını sağlayacaktır. Gerekçede, birbiri ile çelişen anlatımlara yer verilmesi, maddi olayla ilgisi olmayan saptamaların yapılması durumunda sağlıklı bir çözümlenimin yapılmış olmayacağı kesindir.

Bu nedenle, yargı yerleri hükme varırken kullandıkları gerekçe tutarlı olmalı, hakkaniyete uygun bir yargılama yapıldığını gösterir ifadeler kullanılmalıdır.¹¹

Tekrar konunun vergi inceleme raporları ile bağlantısına dönersek, alt firma raporları tarhiyat nedeni olması nedeniyle bu raporların cezalı tarhiyata muhatap tutulan mükellefe tebliğ edilmemesinin neden yargılamanın adil yapılmadığı sonucunu doğuracağı da kendiliğinden ortaya çıkmış olmaktadır.

İdare çoğu kez alt firma inceleme raporlarının tek yanlı olarak Vergi Mahkemesine ibraz etmekte, ancak mükellefe tebliğ edilmediği gibi çoğu olayda dava dosyasında inceleme imkânı da tanınmamaktadır. Mükelleflerin bu raporları doğrudan idareden talep etmeleri ya da Vergi Mahkemesinden bu yönde ara karar talep etmeleri durumunda dahi birçok kez *“inceleme raporunda tarhiyatın nasıl yapıldığının belirtildiği, alt firma raporunun mükellefe tebliğ edilmemesinin mükellefin davası konusunda herhangi bir hak kaybına neden olmadığı, vergi mahremiyeti nedeniyle alt firma raporunun tebliğ edilemeyeceği”* gerekçesiyle bu talep yerine getirilmemektedir.

Oysa verginin, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak cebren alınıyor olması, egemenlik gücünün keyfi kullanımına imkân vermemelidir. Verginin kanuni olması, vergilendirme ile ilgili her aşamanın da kanuni (aslında hukuki) olmasını gerektirir. *“Vergi”* ile *“salma”* arasındaki fark en dar anlama bu olsa gerekir. Yeryüzünde kendisini hukuk devleti olarak tanımlayan başkaca hiçbir devletin herhangi bir idaresinin, *“seni suçluyorum ama seni suçladığımı belgeleri sana vermiyorum”* mantığı ile davrandığı duyulmuş, görülmüş değildir. Bu tutum her işlemini hukuka uygun yapma zorunluluğu olan idarenin bunu kanıtlaması zorunluluğu ile de çelişmektedir.

Kanuna bağlı idare yaptığı her işlemin somut dayanaklarını ilgiliye ya da mahkemeye açıklamak zorundadır. İdarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygun olduğu yönündeki karine idareyi somut ve yasal dayanakları açıklamak yükümlülüğünden kurtarmamaktadır. İdarenin kanunen takdir hakkı olan konularda dahi yaptığı takdirin dayanaklarını mahkemeye açıklaması bir zorunluluktur.

Dolayısıyla mükellefin hukukunu doğrudan ilgilendiren ve mükellef hakkındaki suçlamaya gerekçe gösterilen alt firma raporunun mükellefe tebliğ edilmemesinin hak kaybına neden olup olmadığının değerlendirmesi idareye ait bir yetki değildir. İdare Hukuku ilkelerine göre

¹⁰ A.İ.H.M., Helle davası, 19.12.1997 tarih ve 20772/92 sayılı karar.

¹¹ Danıştay 12. Daire, 13.01.2005 tarih ve E:2002/1760 K:2005/20 sayılı karar.

idarenin ve kamu görevlilerinin yetkileri önceden yasalarla belirlenmiş olup, idare ve kamu görevlileri yasaların kendisine tanımadığı bir yetkiyi kullanamaz.¹²

Eğer mükellef hakkında bir suçlama var ise bu suçlamaya neden olan tüm delillerin mükellefe sunulması ve mükellefin savunma hakkının kısıtlanmadan kullanılması gerekmektedir. Bu husus evrensel hukuk normunun önemli kurallarından birisidir. Aksi düşünce idarenin "*seni suçlu buldum ve cezalandırdım*" keyfiyetinden öte gidemez. Bu durum "*idarenin yasallığı*"¹³ ilkesi ile de bağdaşmaz.

Anayasanın "*Hak Arama Hürriyeti*" başlıklı 36. maddesinde; herkesin meşru vasıta ve yollardan yararlanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı kimliğiyle sav ve savunma hakkına sahip olduğu belirtilmiş, 125. maddesinde; idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Anayasanın 36. maddesinde yer verilen sav ve savunma hakkı, birbirini tamamlamakta olup, birbirinden ayrılması olanaksız niteliğiyle hak arama özgürlüğünün temelini oluşturur. Önemi nedeniyle hak arama özgürlüğü, yalnız toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri değil, aynı zamanda bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır.

Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, yerine getirilmesi olabildiğince kolaylaştırılmalı, olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçlendiren engeller kaldırılmalıdır.

Anayasanın yukarıda yer verilen hükümleri, hukuk devletinin vazgeçilmez ilkelerinden olan ve uluslararası hukuk kuralları ile ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerde güvence altına alınan "*hak arama özgürlüğü*", "*adil yargılanma hakkı*" ve "*mahkemeye başvuru hakkı*" ilkeleri ile doğrudan ilgili olup; Anayasada bu hükümlere yer verilerek anılan temel haklara anayasal bir değer yüklenmiştir.

Diğer yandan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinde, idari işlemlere karşı yetki, şekil, neden, konu ve amaç yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları, idari dava türleri arasında sayılmıştır.

İdari işlem, idari makamların kamu gücü ve kudreti ile hareket ederek, kamu hukuku alanında yaptığı tek yanlı ve kesin, doğrudan uygulanabilir işlemdir. İdari işlemin en belirgin özelliği, ilgilinin isteğine bağlı olmaksızın, idarenin tek yanlı iradesi ile ilgilinin hukuksal durumuna etki yapabilmesidir. Vergi idaresince yapılan cezalı tarhiyatın da bir idari işlem olduğu muhakkaktır. İdarenin, kişilerle olan ilişkilerinde sahip olduğu kamu gücü ve kudretini yanına alarak hareket etme üstünlük ve ayrıcalığı karşısında, kişilerin sahip olduğu tek güvence "*etkin bir yargısal denetimin varlığı*" dır.

¹² Danıştay 13.Daire, 15.03.2005 tarih ve E:2005/494 K:2005/1543 sayılı karar.

¹³ Bazı istisnalar dışında, yasalarla düzenlenmemiş bir alanda idarenin kural koyma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, ilkeler yasa ile belirtildikten sonra, uzmanlık ve yönetim tekniğine ilişkin hususların düzenlenmesinin yürütmeye bırakılması mümkündür. İdarenin yasallığı ilkesi ile ilgili olarak Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 26.12.2003 tarih ve E:2003/313 K:2003/469 sayılı karar. Ayrıca Bkz. "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", Nevzat SAYGILIOĞLU, Vergi Dünyası, Temmuz/1986, Sayı :59

Danıştay'ın birçok kararında, Anayasamızın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinden hareketle, hukuk devletinde idareye tanın yetkilerin sınırsız olmadığı, idarenin yetkisini, hukuk kurallarına uygun olarak kullanmak zorunda olduğu, Anayasamızın 125. maddesinin idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olduğunu düzenlediğini, idarenin, idare edilenler yönünden gerek hak yaratırken ve gerekse külfet getirirken Anayasamızın 10. maddesine göre davranmak durumunda olduğu vurgulanmaktadır.¹⁴

Yukarıda ifade etmeye çalıştığımız her iki ilke insan hakları içinde yer alan ve tüm birey ve kurumun dikkate alması gereken ilkeler olmakla beraber görev ve konumları gereği en başta yargı organları tarafından dikkate alınmak durumundadır.

Her ne kadar vergi ile ilgili bir uyuşmazlığa ait olmasa da Danıştay'ın bir başka kararında yer alan aşağıdaki gerekçenin alt firma vergi inceleme raporlarının cezalı tarhiyata muhatap mükellefe tebliğ edilmediği olaylarda uygulanmaması için bir neden olmasa gerekir.¹⁵

“...İdare Mahkemesince verilen ara kararı üzerine gönderilen bilgi ve belgelerin incelenmesinden, hizmet sözleşmesinin yenilenmemesine gerekçe gösterilen hususların soruşturma yaptırılarak kanıtlanmak yerine, davacının bilgisi dışında iş arkadaşlarınca tutulan ve hukuki geçerlilikleri tartışmalı olan raporlara dayandırıldığı anlaşılmaktadır... İşlemin tesisinde izlenen yöntem nedeniyle konunun savunma hakkı ile ilgili boyutu üzerinde de durmak gerekir. Olayda davacı hakkındaki işleme dayanak yapılan ve uyumsuzluğun kanıtı olarak değerlendirilen "raporlar"daki suçlamalar idarece, işlemin tesisinden önce davacıya bildirilmediği gibi Mahkemenin de söz konusu belgeleri davacıya tebliğ etmeden karar verdiği anlaşılmaktadır.

Oysa savunma hakkı 1982 Anayasasınının 36/1.maddesiyle güvenceye bağlanmış 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 güçsüzlüğü hatta imkânsızlığı açıktır. Hakkında, kimi suçlamalar nedeniyle ve bu suçlamalara dayanılarak özlük haklarını ihlal edecek biçimde işlem tesis edilecek ilgiliye, idarenin işlemini gerekli kılan suçlama konularını önceden açıkça bildirerek savunmasını almasının idari işlemlere güveni ve hukuka uygunluk yönünden isabet oranını artıracığı 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 ...

Sonuç olarak; ... dayanak tutulan belgelerin yargılama aşamasında Mahkemece adı geçene tebliğ edilerek bilgilendirilmesi ve savunması alındıktan ve buna göre gerekli değerlendirmeler yapıldıktan sonra uyuşmazlığın çözümlenmesi gerekirken bu yola gidilmeden davanın reddedilmesinde hukuki isabet görülmemiştir.”

Danıştay kararında vurgulandığı üzere, alt firma vergi inceleme raporları, cezalı tarhiyata muhatap mükellefe tebliğ edilmedikçe, mükellef yargıya gitmiş olsa dahi ancak görülmeyen ve bilinmeyen bir konuda savunma yapmak durumunda kalacaktır. Karar analiz edildiğinde çok isabetli bir şekilde olay daha yargı aşamasına gitmeden henüz mükellef hakkında vergi incelemesi yapılırken vergi inceleme elemanın bu raporları hakkında vergi incelemesi yaptığı

¹⁴ Danıştay 7.Daire, 11.06.2001 tarih ve E:2001/1 K:2001/2124 sayılı karar.

¹⁵ Danıştay 5. Daire, 06.06.1991 tarih ve E:1990/4297 K:1991/1099 sayılı karar

mükellefe bildirmesi gerektiği gibi bir sonuca da ulaşılmaktadır. Böylece mükellef daha vergi incelemesi aşamasında iken bu konuda açıklama ve savunma yapma şansına kavuşacak ve böylece bu açıklamaları da rapora esas tutanakta yer alabilecektir.

Vergi incelemesinde amaç ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğuna göre, vergi incelemesinde bu yöntemin izlenmesi amaca da uygun olacaktır.¹⁶

İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceğine ve ilgililerin itiraz ve mülhazaları varsa bunlar da tutanağa geçirileceğine,¹⁷ vergi incelemesine tabi olana, bunun mevzuunun işe (incelemeye) başlamadan önce vergi inceleme elemanınca açık olarak izah edilmesi¹⁸ kural olduğuna göre; alt firma inceleme raporlarının daha en başında ilgisine tebliği ile görüşü ve savunmasının alınmasında ve tutanağa geçirilmesinde kanuna da bir aykırılık olmayıp, bu durum hukuka uygun bir vergi incelemesinin gereği olarak kabul edilmelidir.

Yine kararda vurgulanan hususlardan hareketle idare, eğer işlem tesisinden önce yani inceleme safhasında bunu yapmamışsa en azından ihbarname ekinde asıl rapor ile birlikte alt firma raporlarını da tebliğ etmelidir.

Tüm bunların yapılmamış olmasına rağmen yargı safhasında da alt firma raporları mahkeme tarafından davacı mükellefe tebliğ edilmez ve bu konuda savunması alınmaz ise işte o zaman yapılan yargılamanın adil yapıldığından söz etmek mümkün olmayacaktır.

Yargı kararları bir yana Vergi Usul Kanunu'nda iki ayrı madde de bu hakkın kullanılmasını temin eden düzenlemeler zaten mevcuttur. Kanun, ceza ve vergi ihbarnamelerini düzenlerken, ihbarnamelerde olayın izahının kanun madde ve fıkra numaraları da gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle ihbarnamede yapılması gerektiğini, olayın tespitine dair tutanak ve inceleme raporlarının birer örneğinin ihbarnameye eklenmesi gerektiğini, kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarihini gerektirir nedenlerin de ihbarnamede yazılı olması gerektiğini emretmektedir.¹⁹

Kaldı ki, idarenin 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 idari işlemin dayandığı maddi ve hukuksal nedenleri açıklamaya, uyguladığı yasayı kavramaya, doğru ve anlamlı olgular ortaya koymaya ve denetim yapmaya zorlar. İşlemde, gösterilen gerekçe işlemin yasaya uygunluğunu değerlendirme, itiraz edip etmeme ve yargı yoluna gidip gitmeme konusunda işlemin ilgisine yardımcı olur.²⁰

Doğal olarak idare, ihbarnameye eklenmesi gerektiği vurgulanan raporu sadece mükellef hakkındaki rapor olarak algılamaktadır. Oysa eğer alt firma hakkında düzenlenen rapor mükellefi ilgilendiriyorsa, bu rapor mükellefin hukuk alanında demektir. Raporun mükellefi

¹⁶ 213 sayılı V.U.K. md.134

¹⁷ 213 sayılı V.U.K. md.141

¹⁸ 213 sayılı V.U.K. md.140

¹⁹ Vergi İhbarnamesi için Bkz. V.U.K. md.35; Ceza ihbarnamesi için Bkz. V.U.K. md. 366.

²⁰ Danıştay 10.Daire, 10.11.1994 tarih ve E:1993/1403 K:1994/5633 sayılı karar.

ilgilendirmemesi durumunda zaten bu rapor mükellef hakkında yapılan tarhiyata dayanak teşkil edemez. Sahte belge düzenlediği iddia edilen firma hakkındaki tespitin doğrudan mükellefi ilgilendirmesi ve mükellefin hukukunu etkilemesi yönüyle mükellef açısından vergi mahremiyetinden değil ancak ispat vasıtalarına ulaşmasının engellenmesinden söz edilebilir.

Vergi inceleme raporu, yapılan tespitleri değerlendiren, tespitlerden hareketle idarece yapılması gereken işlemleri öneren bir işlem olduğuna, rapor ile ulaşılan sonuç üzerine yapılan idari işlemlerin yargı kararı ile de yerinde görülmesi durumunda rapor diğer mükellefler aleyhine de delil niteliği kazandığına göre bu rapor, tespite dayanak tüm belgeleri ile birlikte mükellefe tebliğ edilmelidir. Yargılamada "silahların eşitliği" ilkesi de bunu gerektirmektedir. Aksi takdirde bir tarafın bildiği ve elinde olanları sadece yargı organı ile paylaştığı bir yargılamanın adil olduğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Danıştay kararlarında da vurgulandığı üzere, Anayasamızın 11, 36 ve 40. maddeleri bireylerin yargı ya da idari makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve imkân sağlanmasını gerektirmektedir. Bu durum aynı zamanda Anayasanın bağlayıcılığı karşısında, yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının uymakla yükümlü oldukları bir zorunluluktur.²¹

Bu durum Anayasa Mahkemesi kararlarında da ; *"Hukukun üstünlüğünün egemen olduğu bir devlette hukuk güvenliğinin sağlanması hukuk devleti ilkesinin yerine getirilmesi zorunlu koşullardandır. Statü hukukuna ilişkin düzenlemelerde istikrar, belirlilik ve öngörülebilirlik göz önünde bulundurularak hukuki güvenlik sağlanır. Bireyin insan olarak varlığının korunmasını amaçlayan hukuk devletinde vatandaşların hukuk güvenliğinin sağlanması zorunludur. Devlet açık ve belirgin hukuk kurallarını yürürlüğe koyarak bunları uyguladığı zaman hukuk güvenliği sağlanır."* şeklindeki yorumla somutlaşan "hukuk devleti" ve "belirlilik" ilkelerinin de bir gereğidir.²²

Vergi hukukunda kural olarak delil serbestisi ilkesinin²³ kabul edilmiş olması, bu ilkeye göre, vergi idaresinin, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispatlama olanağına sahip olması açıklamalarımızda bir değişikliğe neden olmamakta, hatta tam tersine açıklamalarımızı teyit etmektedir. Şöyle ki :

Defter ve belgeleri usulüne uygun olan mükellefler, ilk görünüş karinesinden yararlanırlar. Bu karineye göre, kayıt ve belge düzenine uygun bulunan defter kayıtları ile vesikaların ilgili bulunduğu muamelelerin, aksi kanıtlanmadıkça, gerçek durumu yansıttıkları kabul edilir. Ancak, mükelleflerin vergiyi doğuran olayla ilgili muamelelerinin, iktisadi, ticari ve teknik icaplara veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olana uygun bulunmaması halinde, kanıt yükü tersine döner. Yani; bu durumda, muamelelerin gerçek durumu yansıttığının mükellef tarafından kanıtlanması gerekir.²⁴ İşte bu nedenle ters dönen kanıt yükü nedeniyle zaten her türlü belge ve bilginin kendini savunmasını sağlamak üzere tarhiyata muhatap mükellefe açık olması gerekli olmaktadır.

²¹ Danıştay 4.Daire, 13.11.2006 tarih ve E:2005/2134 K:2006/2156 sayılı karar.

²² Anayasa Mahkemesi, 18.10.2003 tarih ve E.2003/67 K.2003/88 sayılı karar.

²³ 213 sayılı V.U.K. md.3 ve 2577 sayılı İ.Y.U.K. md.20

²⁴ Danıştay 7.Daire, 18.03.2004 tarih ve E:2001/1597 K:2004/718 sayılı karar.

Yargılamada sunulan deliller kimin sunduğuna bakılmaksızın iki tarafında yararlanabileceği ispat vasıtalarıdır. Bu nedenledir ki adli yargıda tarafların delilleri karşılıklı olarak taraflara tebliğ ettirilir. Ceza yargılamasında da toplanan deliller ile ilgili olarak sanığa savunması sorulur. Her iki yargı kolunda da bu kuralların uygulanması tamamen açıklamaya çalıştığımız yargılama ilkelerinin gereği olup, vergi yargısının bu yönde bir bağışıklığı olduğu düşünülemez.

Vergi yargısı açısından her ne kadar resen araştırma ilkesi geçerli olsa da Anayasamızın 124/5 ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/2'nci maddelerinde gizli bir sınırlama vardır. Bu sınırlama vergi yargısının idare veya inceleme elemanı yerine geçerek eksik kalan hususları tamamlamasını engelleyerek ispat yükünün özünde işlemi yapan vergi idaresine ait olduğunu da teyit etmektedir. İnceleme elemanınca yapılmayan bir araştırma ve incelemenin yargı yerince yapılması hukuka uygun düşmeyecektir. Zira Anayasamızca benimsenen "*Erkler Ayrılığı*" ilkesi gereğince yürütmenin görevi yargı tarafından ikame edilmez.

Anayasamızın 125/4'ncü maddesinde yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu belirtilmiştir. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemeyecektir. Bu anayasal düzenleme 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/2'nci maddesinde hemen hemen aynen tekrarlanmıştır.

İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.

Yeterli bir incelemeye dayanmayan tarhiyatın, idarece yapılması gereken bir araştırmayı yargı yerine yaptırarak bir dayanağa kavuşturulması da zaten mümkün olmamalıdır. 2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinde yargı yerlerinin kendiliklerinden yapacakları belirtilen incelemeler, idarece tarhiyata gerekçe gösterilen sebeplerin doğru olup olmadığının tespit için yapılabilecektir. Yoksa idarenin işlem tesisi için gerekli olduğu halde yapmadığı incelemeleri yapma görevi yargı yerine ait değildir.

İdari yargı yerlerince yapılacak yargılamada yalnızca mükellefin işlemleri değil öncelikle idarenin işlemlerinin yerindeliği ve hukukiliği denetlenmelidir. Aksi düşünüldüğünde, bu sefer ispat külfeti tamamen mükellefe geçecektir. Böyle bir anlayış beraberinde de inceleme elemanlarınca nasıl olsa mahkemece eksik inceleme tamamlanır düşüncesi ile hareket edilmesi ve kendi görevlerinin bir kısmını mahkemelere yüklemesi sonucunu doğurabilecektir ki ispat yükünün yargı yerlerinde değil, taraflarda olduğu izahtan varestedir.

Özetle son günlerde, başta Anayasa ve kanunlarımız ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, yargı içtihatları olmak üzere hiçbir hukuk kuralı, adında "*VERGİ*" kelimesi yer almadığından olsa gerek idare tarafından dikkate alınmamakta, tüm bu hukuk kaynakları "*VERGİ MAHREMİYETİ*" kalkanına küçük bir delik dahi açmamaktadır. Üzücü ve umut kırıcı olan artık evrensel bir ilke olan "*adil yargılama hakkı*"nın göz ardı edilerek, alt firma raporlarının davacı tarafa tebliğ edilmemesinin sanki çok normal ve mutatmış gibi algılanmasıdır.

Üstelik bu hatalı algılamanın, bireylerin mülkiyet hakkı, bir meslek veya faaliyetin yürütülmesi ya da çalışma hayatı ile ilgili işlemler gibi medeni hakları (civil rights) kullanmasını

kısıtlanmasına yol açması yanında bir başka yazıya konu edeceğimiz ceza yargılaması etkisi de bulunmaktadır.

Aslında bu “algılama” biraz da hukuka bakış açısının yerelleşmesi ile hukukun dar mevzuat kalıpları içine sıkıştırılması gibi sakıncalı bir anlayışın yansıması olarak da görülebilir.

Temel olarak vergi hukukunun, idare hukukunun; vergi yargısının da idari yargının bir parçası olduğu dikkate alındığında ve idare bir bütün olarak kavrandığında olay daha da netleşmektedir. Evet, vergi, teknik bir olay olup, tanımında da yer aldığı üzere içinde devletin egemenlik gücü, karşılıksız olma, cebren alınma gibi unsurlar içerir. Ancak vergi aynı zamanda sadece bu tanımdan dolayı dahi temelinde hukuki ilkeler de bulunması gereken bir olgudur.

Bir Anayasa Mahkemesi kararında, karşı oy yazısında da ifade edildiği üzere tarihsel gelişimi içinde yasama organının bile oluşum nedenlerinden en önde geleni “vergi koyma” yetkisidir.²⁵

Hal böyle olunca, hukuksal yönden biçim ve öz ayrımı yaparak konuları sıralamak, devlet ya da kamu yararı yönünden kimi hukuka aykırılıkları hoşgörüle karşılamak, “hukuka aykırılık” ile “kanuna aykırılık” durumlarını birbirine yaklaştırmak yerine uzaklaştırarak başkalaştırmak, yargı denetimini biçimsel bir çaba, kendi içinde sınırlı bir yöntem haline getirebilecektir.

Bu nedenle tekrar vurgulamak gerekir ki vergi hukuku, idare hukukunun bir alt dalı olarak hukukun bir parçasıdır. Bu nedenle verginin kendine özgü teknik yapısı ya da bazı özel düzenlemeler gerekçe gösterilerek bu alanda yapılan sınırlamalar evrensel hukuk ile uyumlu olmamaktadır.

Oysa ülkemizde idari yargı yerleri başka olaylarda ve uyuşmazlıklarda bu ilkeleri yoğun bir şekilde dayanak alarak hüküm ihdas etmektedirler. Bu tür kararlara bir örnek aşağıda yer almaktadır.

Bir devlet memurunun hakkında uygulanan disiplin cezası soruşturmasına bağlı olarak; ... görevine son verilmesine ilişkin 27.5.2002 günlü, 657-3/91 sayılı işlem ile bu işleme dayanak olan Diyanet İşleri Başkanlığı Sınav, Atama ve Nakil Yönetmeliğinin ilgili maddesinin iptali, yoksun kaldığı parasal ve özlük haklarının ödenmesine karar verilmesi istemiyle Diyanet İşleri Başkanlığı aleyhine açtığı davanın reddine²⁶ ilişkin temyiz istemini karara bağlayan Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, Daire kararını şu gerekçelerle bozmuştur.²⁷

“... A.İ.H.M. kararlarında belirtildiği üzere adil yargılamanın en önemli gereklerinden biri olarak, mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından davanın tarafları arasında tam bir eşitlik gözetilmeli (silahların eşitliği), buna bağlı olarak da toplanan deliller hakkında taraflara görüş bildirme olanağı tanınmalıdır...”

...Anılan yasa değişikliğinin gerekçesinde, " Madde ile 2577 sayılı Kanunun 20. maddesinin 3. fıkrasının sonuna eklenen cümle ile bu fıkroda sayılan haller nedeniyle mahkemeye

²⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.1991 tarih ve E:1990/29 K:1991/37 sayılı kararında Yekta Güngör ÖZDEN (Başkan) ve Yalçın ACARGÜN (Üye) tarafından açıklanan “karşı oy” gerekçesi

²⁶ Danıştay 12. Dairesi 14.3.2005 günlü, E:2002/5149, K:2005/765 sayılı kararı.

²⁷ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 12.06.2008 tarih ve E:2005/3292 K:2008/1633 sayılı karar.

verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemeyeceği öngörülerek, adalete gölge düşürmesinin önüne geçilmesi ve yargılama hukukunun delil sistemi korunmak istenmiştir. Yargılama usulü hukukunda amaç, davaya dayanak yapılan tüm belge ve delillerin tarafların bilgisine sunulması suretiyle gerçeğin ortaya çıkması ve bu suretle hukukun üstünlüğünün sağlanmasıdır. Taraf ve vekillerine incelettirilmeyen belge ve dosyaya dayanılarak karar verilmesi, davacılara gerçek anlamda iddiasını kanıtlama hakkı tanınmadığını gösterdiği gibi adalete de gölge düşürmektedir. Kaldı ki, uygulamada gizlilik taşımayan belge ve dosyalara gizlilik damgası vurularak bunların ilgililere incelettirilmesi engellenmektedir. Bu nedenle de, Kanununun 20. maddesinin 4. fıkrası da yürürlükten kaldırılmaktadır." denilmiştir...

Yukarıda yapılan açıklamalar, adil yargılanma hakkı, 2577 sayılı Yasa'nın 20. maddesi ve bu maddede yapılan değişiklik birlikte değerlendirildiğinde, maddede öngörülen istisnai durum haricinde davacılara işlemin dayanağı olan her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilme ve bu belgeleri inceleyebilme olanağının tanınması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Davacılar ancak soruşturma raporunda yer verilen maddi olayı, tanık ifadelerini, inceleme yapanın görüş ve kanaatini, işlemin hukuki dayanağını, soruşturmacının önerilerini açık ve etraflı bir biçimde öğrenme suretiyle adil yargılanma hakkını kullanabilecektir. İncelenemeyen bir soruşturma raporuna karşı iddia ve savunmada bulunmak zor, hatta imkânsızdır.

Dava ve temyiz dosyasının incelenmesinden, davacının görevine son verilmesine ilişkin işlemin dayanağı soruşturma raporunun davacı vekilinin talep etmesine karşın Dairesince incelettirilmediği, dava konusu işlemin hukuka uygunluğunun denetiminde ise soruşturma raporunda yer verilen hususlara değinildiği anlaşıldığından Daire kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır..."

Yukarıya örnek olarak alınan kararında yer alan gerekçeler ışığında düşüncemiz ve her şeye rağmen umudumuz yargıda oluşacak ve müstakar hale gelecek içtihatlar sayesinde gelecekte Vergi Usul Kanununun gerek vergi mahremiyeti, gerek vergi incelemesi ve gerekse ihbarnameler ile ilgili maddelerinde yapılacak bir düzenleme ile adil yargılama ilkelerine uygunluğun, kanuni bir zorunluluk haline geleceğidir.

Aksi halde, AİHM'ye başvuran kişi ile onun açtığı dava konusuyla hiçbir ilgisi bulunmayan diğer vatandaşlar, ödenen tazminatların vergilerle karşılandığı dikkate alındığında dolaylı olarak cezalandırmaya devam edilecektir. Diğer taraftan, AİHM'ya yapılan başvuru sayısında ülkemizin daha vergi konuları yok iken çok üst sıralarda olduğu dikkate alınır, buna bir de vergisel konuların dahil olması, önümüzdeki yıllarda mahkum olunan tazminatların finansmanı için yeni bir vergi konulması bile olası bulunmaktadır.²⁸

²⁸ Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyelerinden Prof. Dr. H. Beril DEDEOĞLU, "Vergilerimiz AİHM'ye!" başlıklı yorumunda, esprili bir şekilde 'kötü yönetim vergisi' adı altında yeni fonlar oluşturulmasını önermektedir. Bkz. <http://www.abhaber.com/haber.php?id=14193>

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.