



SAVUNMA HAKKI KAPSAMINDA VERGİ İNCELEME VE VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARININ MÜKELLEFLERE TEBLİĞİ

*(Notification of Tax Audit and Tax Technical Reports to Taxpayers under
the Right of Defence)*

İsa AYDEMİR¹

ÖZ

Mükellefler hakkında yapılan tarhiyatların dayanağı olan vergi inceleme raporlarının mükelleflere tebliğ edilmesi gerektiği halde bazı durumlarda tebliğ edilmeyebilmektedir. Vergi inceleme raporuna göre daha kapsamlı olan vergi tekniği raporları ise vergi mahremiyeti ilkesi gereğince mükelleflere tebliğ edilmemektedir. Vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmemesi halinde açılan davalarda vergi mahkemeleri ve Danıştay daireleri tarafından farklı uygulamalar yapılmaktadır. Bu uygulamalara göre mükelleflerin adil yargılanma ve savunma hakları ihlal edilebildiği gibi bazı durumlarda ise başka bir mükellefin vergi mahremiyeti ihlal edilebilmektedir. Bu nedenle, vergi inceleme ve vergi tekniği raporların mahiyeti tam olarak belirlenerek hangi hallerde savunma hakkının veya vergi mahremiyetinin ihlal edileceğinin tespit edilmesi ve söz konusu raporların mükelleflere tebliğ edilmemesi halinde yapılması gerekenlerin ve çözüm önerilerinin ortaya konulması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Danıştay, Vergi İnceleme Raporu, Vergi Tekniği Raporu, Vergi Mahremiyeti, Tebliğ, Savunma Hakkı, Adil Yargılanma Hakkı

ABSTRACT

Tax audit report that is the basis for the assessment of taxpayers must be notified to taxpayers, whereas sometimes it does not. Tax technical report that is the more comprehensive than tax audit report is not notified to taxpayers to be able to protect the tax privacy principle. The Tax Courts and the Council of State have different approaches when the tax audit or the tax technical report is not notified to taxpayers. Because of this

1 Danıştay Tetkik Hakimi, isa.aydemir@yahoo.com



conflicting approaches, right to fair trial, right of defence and as well as others taxpayers' tax privacy could be violated in some cases. Therefore, tax audit and tax technical reports characters have to be determined exactly to identify when the right of defence or tax privacy could be violated and to put forth of solutions in case of these reports are not notified to taxpayers.

Keywords: Council of State, Tax Audit Report, Tax Technical Report, Tax Privacy, Notification, Right of Defence, Right to Fair Trial

GİRİŞ

Beyan üzerine yapılan tarhiyatlar hariç olmak üzere mükellefler hakkında yapılan tarhiyatlar vergi inceleme raporlarına veya takdir komisyonları kararlarına dayanabileceği gibi idarece de tarh olunabilir. Takdir komisyonları kararlarında yer alan matbu ifadelerde bir takım donelere göre tarhiyat yapıldığı ifade edilmesine rağmen bu kararlarda genellikle somut verilere dayanılmadan tamamen komisyonca takdir edilen rakamlara dayalı olarak tarhiyat yapılmakta iken vergi inceleme raporlarında tarhiyatın somut dayanakları, gerekçesi, mevzuat hükümleri, matrahın nasıl hesaplandığı, dikkate alınan ve alınmayan durumlar açıkça yazılmaktadır. Bu nedenle mükellefler hakkında yapılacak tarhiyatların dayanağı olan vergi inceleme raporlarının ve daha kapsamlı olup vergi inceleme raporlarına dayanak teşkil eden vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmemesi halinde mükelleflerin, haklarında yapılacak tarhiyatın somut gerekçeleri hakkında yeterince bilgi sahibi olamayacakları bir gerçektir. Bu nedenle söz konusu raporların mükelleflere tebliğ edilmemesi durumunda mükelleflerin savunma hakkı, dolayısıyla adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olacaktır. Bu durum, aynı zamanda davalı idare ile mükellefin eşit bir durumda olmaması nedeniyle silahların eşitliği ilkesinin, mükellefin ileri sürülen deliller ve sunulan görüşlerle ilgili bilgi sahibi olmaması nedeniyle çelişmeli yargılama ilkesinin de ihlali sayılabilir.

Vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmemesinde durum bu şekilde olmakla birlikte bazı vergi tekniği raporlarında başka mükelleflerin mahrem bilgilerinin bulunabilmesi nedeniyle bu raporların başkalarıyla paylaşılması durumunda aynı zamanda ilgili mükellefin vergi mahremiyeti de ihlal edilebilir. Bu nedenle her durumda vergi tekniği raporunun karşı tarafa tebliğ edilmesinin kabul edilmesi de farklı sıkıntılara yol açacaktır. Bu sebepten, vergi tekniği raporlarının niteliğinin ve çeşitlerinin tam olarak ortaya konulması gerekmektedir ki hangi vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edileceği, hangisinin tebliğ edilmeyeceği konusunda tereddüt yaşanmasın.

Konunun tüm yönleriyle ortaya konulabilmesi için bu çalışmamızda



öncelikle adil yargılanma ve savunma hakkı, silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkesine kısaca değinildikten sonra vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının tanımı yapılarak hukuki nitelikleri ortaya konulacak, akabinde öncelikle vergi inceleme raporunun sonrasında vergi tekniği raporunun mükelleflere tebliğ edilmemesi halinde açılacak davalarda Danıştay'ın farklı dairelerinin uygulamaları bakımından içtihatların ortaya konulmasını müteakip bu hukuki sorunun giderilmesi adına yapılması gerekenler hakkında çözüm önerileri sunulacaktır.

I. ADİL YARGILANMA VE SAVUNMA HAKKI

Günümüzün en çok dikkat çeken insan haklarının başında gelen adil yargılanma hakkı, uluslararası bildiri ve sözleşmelerde farklı kapsam ve tanımlarla ifade edilse de genel kabul görmüş evrensel bir hukuk ilkesi niteliğinde² olup, dokunulmaz ve vazgeçilmez bir hak olarak, insan haklarına ve demokratik kurallara en uygun şekilde yargılama yapılmasının, insan hakları ve özgürlüklerin güvence altına alınmasının garantisi durumundadır.³

Adil yargılanma hakkı, temel, yerleşik ve evrensel bir insan hakkıdır. Gerek bölgesel düzlemde, gerekse uluslararası alanda yapılmış birden çok Sözleşme'de düzenlenmiş bir haktır.⁴

Adil yargılanma hakkı, insanın sadece insan olmasından dolayı hak ettiği temel hak ve özgürlüklerden olup, yasal haklardan önce gelen moral haklar statüsündedir. Bu hak, Devletin, bireyin o hakları kullanmasına yahut onlardan yararlanmasına müdahale etmemesi gereken doğrudan doğruya korunan negatif haklar statüsünde yer almaktadır. Ancak, hakkın sağlanması ve korunması için Devletlerin pek çok pozitif edimleri de yerine getirmesi gerekmektedir.⁵

Anayasanın 90. maddesi hükmü gereğince iç hukukta bağlayıcılığı olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin "Adil yargılanma hakkı" başlıklı 6. maddesinde, herkesin 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 görül-

2 GEDİK Hüseyin, *Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Türkiye'de Askeri Mahkemelerin Durumu Ve Geleceği: Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Bir İnceleme*, (Yayımlanmamış YL Tezi), Ankara, 2010, s.10.

3 AKKURT Kemal, *AİHM Kararları Işığında Adil Yargılanma Hakkında Makul Süre*, (Yayımlanmamış YL Tezi), Ankara, 2012, s.12.

4 TURAN Hüseyin, "Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'ndeki Yeri ve Önemi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.84, 2009, s.213.

5 SAATÇIOĞLU Demet, *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı*, (Yayımlanmamış YL Tezi), Kayseri, 2014, s16.



mesini isteme hakkına sahip olduğu ve bir suç ile itham edilen herkesin, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar masum sayılacağı düzenlenmiştir.

Söz konusu maddede savunma hakkı ile ilgili olarak bir suç ile itham edilen herkesin aşağıdaki asgari haklara sahip olduğu da belirtilmiştir:

- Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;
- Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak;
- Kendisini bizzat savunmak veya seçeceği bir müdafinin yardımından yararlanmak; eğer avukat tutmak için gerekli maddi olanaklardan yoksun ise ve adaletin yerine gelmesi için gerekli görüldüğünde, resen atanacak bir avukatın yardımından ücretsiz olarak yararlanabilmek;
- İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında davet edilmelerinin ve dinlenmelerinin sağlanmasını istemek;
- Mahkemede kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercümanın yardımından ücretsiz olarak yararlanmak.

Hukukun üstünlüğüne bağlı demokratik bir toplumun temel değerlerini yansıtan bir haklar ve ilkeler bütünü olan adil yargılanma hakkını düzenleyen Sözleşme'nin 6. maddesi, bir çok hakkı kapsamına alması ve davaların çoğunda ileri sürülebilmesi nedeniyle en önemli maddelerden biridir.⁶ Söz konusu madde kapsamında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne yapılan başvuruların sayısı, diğer tüm maddeler temelinde yapılan başvurulardan daha fazladır.⁷

Yukarıdaki metinde açıkça belirtildiği üzere adil yargılanma hakkı, medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin anlaşmazlıklar, ceza hukuku alanındaki suçlamalar ve medeni hak ve borçlara ilişkin mülkiyet hakkına, idarenin kusurundan doğan zararın tazminine, iş sözleşmesinin feshine, işten çıkarmaya ilişkin benzeri idari işlemlerden doğan uyuşmazlıklara uygulanabilir. Ancak medeni haklar ve borçlarla ilgisi bulunmayan siyasal haklar, vergilendirme, devlet memurluğuna alınma gibi sebeplerle ortaya çıkacak kamu hukuku işlemleri bu madde kapsamında değildir.⁸

6 DOĞRU Osman – NALBANT Atilla, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar**, 1. Cilt, Şen Matbaa, Ankara, 2012, s.609.

7 HARRIS David – O'BOYLE Michael – BATES Ed – BUCKLEY Carla, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku**, Şen Matbaa, Ankara, 2013, s.203-204.

8 REİSOĞLU Safa, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s.104-105.



Ancak, son dönem Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları takip edildiğinde devletin egemenlik haklarından olan vergilendirme ile ilgili alana daha fazla girilmeye başlandığı gözlemlenmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları ile ilgili Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatlarına bakıldığında, adli mahkemelerde görülen ve suç isnadı olarak kabul edilen vergi ceza davaları ile idari yargı yerleri önünde görülen idari nitelikli vergi cezaları bakımından adil yargılanma güvenceleri uygulanabilmektedir. Dolayısıyla ceza davalarına ilişkin susma hakkı, çekişmeli yargı ilkesi, silahların eşitliği ilkesi gibi tüm güvenceler bu davalar bakımından geçerli olmaktadır. Ancak, suç isnadı dışında kalan vergi uyuşmazlıkları 6. maddedeki “medeni hak ve yükümlülükler” kategorisi içinde kabul edilmemektedir. Vergi incelemesi ya da vergi yargılaması bağlamında konut ve iş yeri arama, belgelere el koyma ve iletişimin denetlenmesi gibi işlemler ise özel yaşama ve aile yaşamına saygı hakkına bir müdahale teşkil edecektir. Ayrıca, vergi davalarının mülkiyet hakkı kapsamında kabul edilmeye başlanması da oldukça yeni bir aşamadır.⁹

Adil yargılanma hakkı, taraflar arasında herhangi bir fark gözetilmeksizin, tarafların karşılıklı olarak iddialarını ileri sürebilmeleri ve savunmalarını yapabilmeleri demektir.¹⁰

Savunma hakkı ise kutsal bir hak ve savunma özgürlüğü kutsal bir özgürlüktür. Bu hak ve özgürlük hukuk yolunda verilen uzun uğraşlar sonucunda kazanılmıştır.¹¹ Dilimizde yer eden “Hak verilmez; alınır” ifadesi de bu gerçeği özlü bir şekilde anlatmaktadır. Aslında hukuk tarihi de baştan sona, bu hak arama mücadelesinin bir belgesi durumundadır.¹²

Adil yargılanmanın bir unsuru olan savunmanın amacı gerçekliğin ortaya çıkarılması olduğundan, savunma eyleminin işlevselliği açısından var olan hukuksal durumun tüm boyutları ile ele alınması ve buna bağlı olarak tüm diğer gerçekliklerin bir arada değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer bunlardan bir tanesi eksik kalırsa savunma eylemi yeterince yerine getirilemeyecek ve bu durumdan da hukuk düzeni ile adalet anlayışı büyük yaralar alacaktır. Savunma eyleminin yeterince başarılamadığı bir toplum yapısında hukuk düzeninin tam anlamıyla varlığından da söz edilemez.¹³

9 ÖNCÜ Gülay Arslan, “Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S.20, Ocak 2015, s.186-188.

10 KALABALIK Halil, *İnsan Hakları Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s.498-499.

11 ÖZTURANLI İskender, “Hak Arama Ve Savunma Özgürlüğü”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.1, 1988, s.128.

12 ASLANGÜL Şanlı, “Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.1, 1988, s.20.

13 ÇEÇEN Anıl, “Savunmanın Çağdaş Anlamı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.1, 1988,



Hak arama özgürlüğü ve savunma hakkı bulunmadan kişinin özgür ve mutlu yaşamasına olanak bulunmadığı gibi, savunma hakkı olmadan diğer hak ve özgürlüklere kavuşmak da söz konusu olmadığından savunma hakkı, kişinin yaşama hakkı kadar önde gelen kutsal bir haktır.¹⁴

Savunma hakkının varlığından söz edebilmek için de kişinin savunmasını hazırlayabilmesi için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olması gerekmektedir.¹⁵

Bu kadar ehemmiyetli olan savunma ve adil yargılanma hakkı 1982 Anayasası'nda da düzenlenmiştir. "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, herkesin, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu hükmü mevcuttur.

Görülebileceği üzere savunma ve adil yargılanma hakkı en üst dereceli normlarda korunma altına alınmıştır.

Adil yargılanma ve savunma hakkı bir Danıştay kararında da yorumlanmıştır. Buna göre, " ... Hak arama hürriyeti, önemi nedeniyle yalnız toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri değil, aynı zamanda bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır. Savunma hakkının öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesi, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür."¹⁶

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Van Mechelen ve diğerleri davasında da, adaletin gerçekten adil bir şekilde sağlanmasının demokratik bir toplumda tuttuğu yer göz önünde bulundurularak savunma hakkının kısıtlanmasına yönelik her bir tedbirin ciddi bir şekilde gerekli olması gerektiği ve daha az kısıtlayıcı bir tedbirin bulunması halinde o tedbirin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.¹⁷

s.43.

14 ERDEMİR Nevzat, "Hukuk Devleti ve Savunma Hakkı", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.1, 1988, s.85.

15 ÇİNE Özcan, "Bağımsız ve Yansız Yargılanma Hakkı", *Türkiye'de İnsan Hakları, TODAİE Yayınları*, Ankara, 2000, s.111.

16 Danıştay 4. Dairesinin 10.10.2013 gün ve E:2013/2702, K:2013/6862 sayılı kararı.

17 Van Mechelen and Others v. Holland, AİHM, No:21363/93, 21364/93, 21427/93 ve 22056/93, 23 Nisan 1997, p.58.



II. SİLAHLARIN EŞİTLİĞİ VE ÇELİŞMELİ YARGILAMA İLKESİ

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde, "silahların eşitliği" kavramı tanımlanmamıştır. Adil yargılanma hakkına ilişkin 6. maddenin 1. bendindeki "... hakkaniyete uygun ..." yargılama kavramı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yorumları sonucunda "*silahların eşitliği*" ilkesinin hukuksal temelini oluşturmuştur.¹⁸

Silahların eşitliği ilkesi, tarafların her birinin yargılama sırasında usul açısından eşit konumda olmalarını sağlayacak şekilde muamele görmelerini ve davaya hazırlanırken eşit konumda olmalarını gerektirmektedir. Bu ilke, savunmanın iddia makamıyla eşit bir durumda davasını hazırlaması ve sunmada makul fırsatlara sahip olmasını güven altına alır. Makul fırsatlar ifadesinden, iddia makamı tarafından edinilen bilgilerin açıklanması, savunmayı hazırlamak için yeterli zaman ve kolaylıklara sahip olunması, bir avukatın hukuki yardımından faydalanabilme, tanık dinleme ve sorgulama ile duruşmalarda hazır bulunma anlaşılabilir.¹⁹

Çelişmeli yargılanma hakkı ise, kural olarak bir hukuk ya da ceza davasının taraflarının ileri sürülen deliller ve sunulan görüşlerle ilgili bilgi sahibi olması ve mahkemenin kararını etkileyebilmek amacıyla bunlarla ilgili görüşlerini bildirme imkanının sunulması²⁰ şeklinde tanımlanabilecek olup, bu ilke de silahların eşitliği ilkesi gibi Sözleşme'de açıkça düzenlenmemiştir.²¹

Çelişmeli yargılama ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ile yakından ilgilidir. Çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi, davanın savunulabilmesi açısından taraflar arasında dengeyi bozabildiğinden, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi her iki ilkeyi birbirini tamamlar bir şekilde kullanmaktadır. Örneğin, Bulut-Avusturya²² davasında savcılığın mütalaasının savunma tarafına bildirilmemesi silahların eşitliği ilkesine aykırı bulunmuştur.²³

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Ruiz-Mateous davasında da silahların eşitliği ilkesinden bahsedilmiştir. Buna göre, adil yargılama hakkının en başta gelen bileşenlerinden birinin silahların eşitliği olduğu ve bu ilkenin bir davada tarafların ileri sürülen tüm delillerden ve sunulan tüm

18 DİNÇ Güney, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Göre Silahların Eşitliği", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.57, 2005, s.283.

19 *Uluslararası Af Örgütü, Adil Yargılanma Hakkı, İletişim Yayınları*, İstanbul, 2000, s.173.

20 Vermeulen v. Belçika, AİHM, No:19075/91, 20 Şubat 1996, p.33.

21 YAVUZ Zehra, *Silahların Eşitliği İlkesine İlişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları ve İç Hukukumuzdaki Dönüştürücü Etkileri*, (Yayımlanmamış YL Tezi), İstanbul, 2009, s.16.

22 Bulut v. Avusturya, AİHM, No:17358/90, 22 Şubat 1996, p. 49-50.

23 İNCEOĞLU Sibel, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa*, Şen Matbaa, Ankara, 2013, s.242.



görüşlerden haberdar edilmesini gerektirdiği vurgulanmıştır.²⁴

Yargıtay Savcısı'nın düşüncesinin karşı tarafa tebliğ edilmemesi ile ilgili olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Faruk Deniz davasında, Yargıtay Savcısı'nın görüşlerinin niteliğini ve yargılanan kişinin yazılı olarak bunlara cevap verme olanağının bulunmadığını göz önüne alarak Yargıtay Savcısı'nın görüşünün tebliğ edilmemesinden dolayı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinin 1. fıkrasının ihlal edildiğine karar vermiştir.²⁵ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin bu konuda verdiği çok sayıda dava bulunmaktadır.²⁶

Meral, Türkiye davasında da, temyiz isteminde bulunan tarafa yanıt ve savunma hakkını kullanabilmesi için Danıştay savcısının yazılı düşüncesi tebliğ edilmeksizin temyiz incelemesinin sonuçlandırılmış olmasını, "adil yargılanma" hakkını düzenleyen 6. maddeye aykırı bulmuştur. Bu kararda, dava dosyasına giren her belge ve bilginin tarafların bilgisine sunulmasının adil yargılanma hakkının unsurlarını teşkil eden silahların eşitliği ve çelişme usulünün vazgeçilmez gereklerinden olduğu belirtilmiştir.²⁷ Ancak bu kararda tetkik hakimi görüşünün önceden tebliğ edilmemiş olması, tetkik hakiminin görevinin niteliği gereği olarak adil yargılanma hakkının ihlali olarak görülmemiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin yukarıdaki kararda ulaşılmış olduğu sonuca bakılırsa, bundan sonra Türkiye'nin pek çok kez aynı sonuçla karşılaşması kaçınılmazdır. Çünkü sorun, somut ve öznel ya da tekil bir duruma ilişkin olmayıp buyurucu nitelikteki ilgili yasal düzenlemelerin uygulanmasına ilişkindir. Bu nedenle de genel, soyut ve süreklilik arz eden bir yapıya sahiptir. Başka bir deyişle, Mahkemenin vardığı yargının ve verdiği kararın hukuken doğru ve isabetli olması ölçüsünde sorunun kaynağı, ilgili yasal düzenlemelerin hatalı bir şekilde uygulanmasında değil ve fakat bizatihi kendisindedir.²⁸ Ancak, söz konusu kararlardan sonra, tüm temyiz, karar düzeltme ve Danıştay ilk derece dosyaları hakkında görüş bildiren Danıştay savcılarının görevleri, 2.7.2012 günlü 6352 sayılı Kanunla ilk derece sıfatıyla Danıştay'da görülen davalar hakkında görüş vermek şeklinde sınırlandırılarak, görüşleri karşı tarafa tebliğ edilmeye başlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi de, Tarhan Tolga Yungul davasında, başvuru-

24 Ruiz-Mateos v. Spain, AİHM, No:12952/87, 23 Haziran 1993, p.63.

25 Faruk Deniz v. Turkey, AİHM, No:19646/03, 12 Şubat 2008.

26 Göç, Sağır v. Turkey, No: 37562/02, 19 Ekim 2006; Ayçoban and Others v. Turkey, Başvuru Numaraları: 42208/02, 43491/02 ve 43498/02, 22 Aralık 2005.

27 Meral v. Turkey, AİHM, No:33446/02, 27 Kasım 2007, p.32,33,34.

28 KAPLAN Gürsel, "Danıştay Savcısının Düşüncesi'nin Taraflara Bildirilmemesi Adil Yargılanma Hakkını İhlal Eder Mi?", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S.81, 2009, s.4.



nun idari para cezasının kaldırılması istemiyle Sulh Ceza Mahkemesine yaptığı başvuru üzerine Mahkemece itiraz dilekçesinin karşı tarafa tebliğ edildiği, idari para cezası tutanağında belirtilenlerden başka başvuru- nun bilgisi dâhilinde olmayan ek bilgiler içeren idarenin cevap dilekçesi- nin ise başvurucuya tebliğ edilmediği ve Sulh Ceza Mahkemesi tarafından bu yazı ve ekindeki belgeler dayanak alınmak suretiyle başvuru- nunun itirazının reddine karar verildiği anlaşılan olayda, bilgi ve belgelerin başvuru- rucunun başarı şansını zedeleyici nitelikte olması nedeniyle başvuru- nun söz konusu bilgi ve belgelere ilişkin cevaplarını sunma imkânından yoksun bırakıldığı ve dolayısıyla silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır.²⁹

III. VERGİ MAHREMİYETİ

Mükelleflerin özel hayatlarının korunması anayasal bir hak olup, vergilendirme işlemleri sırasında da bu hakkın korunması amacıyla vergi mahremiyeti ilkesi getirilmiştir.³⁰

Mahremiyet, mahrem olma, gizli olma, gizlilik anlamındadır.³¹ Vergi mahremiyeti, vergi memurlarının ve diğer ilgili kişilerin, görevleri dolayısıyla elde ettikleri gizli bilgileri ifşa etmemeleri ve kendileri veya üçüncü kişiler yararına kullanmamaları şeklinde tanımlanabilir. Vergi mahremiyeti ile Devlet, mükellefle ilgili öğrenilen sırların üçüncü kişilere açıklanmayacağını garanti ederek mükellefin ve yakınlarının zarar görmelerini önlemek, devlet ve mükellef ilişkilerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesini ve mükellefin devlete güvenini sağlamak amaçlanmıştır.³²

Mevzuatımızda vergi mahremiyeti 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları öğrenenler bunları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların faydasına kullanamazlar. Bu yasak, bu kişiler, bu görevlerinden ayrılırlar dahi devam eder.

Bu yasağa tabi olan görevliler şu şekildedir:

- Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,

29 Anayasa Mahkemesi'nin Başvuru No:2013/1386 ve 16.4.2015 günlü kararı.

30 ÜNSAL Hilmi, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, S.3, 2003, s.27.

31 YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996, s.511.

32 ÜREL Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2007, s.23.



- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar,
- Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler,
- Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler,
- Adli ve idari soruşturma yapan kamu görevlileri,
- Yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgi verilen bankalar,
- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit olunanların bildirildiği meslek kuruluşları.

Kanun lafzından anlaşılması gereken, vergi muamele, inceleme, uyuşmazlık, takdir ve bilirkişilik işlerinde sürekli veya geçici olarak görevli olanların, görevden ayrılışları dahi, mükellef veya mükellefle ilgili kişilerin sırlarını söz konusu görevleri dolayısıyla öğrenmeleri durumunda mahremiyet esaslarına uymak zorunda olduklarıdır.³³

Vergi mahremiyetine zamanla bir takım istisnalar getirilmiştir. Buna ilişkin ilk istisna 485 sayılı Kanunla ile gelmiş ve bu istisnanın kapsamı zaman içinde 2365, 3239, 3418, 3482 ve 4369 sayılı Kanunlarla genişletilmiştir.³⁴ Bu istisnaları şu şekilde belirtebiliriz:

- Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık gelir vergisi, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dahil) ve beyanları üzerinden tarh olunan gelir ve kurumlar vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerinin verildiği yıl içinde dairenin münasip yerlerine ve mükellefin bağlı bulunduğu teşekkül varsa orada da asılacak cetvellerle ilan olunması,

- Mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanlarının, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığınca veya yetki mahalline devredilmişse mahallince açıklanması,

- Kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesi,

- Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurul-

33 ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003, s.94.

34 ÖZYER Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2014, s.24.



muş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi,

Ancak açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez.

Görüleceği üzere vergi incelemesi ile görevli olanlar vergi mahremiyetini ihlal etmeme yükümlülüğü altındadır. Söz konusu yükümlülüğü ihlal edenler hakkında 213 sayılı Kanununun 362. maddesi uyarınca Türk Ceza Kanununun 239. maddesi hükümlerine göre ceza verilir. Buna göre, sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikayet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

Kanun lafzından da anlaşılacağı üzere bu suç şikayete bağlı bir suçtur. Mahremiyetinin ihlal edildiğini ileri süren kişinin şikayetine bağlı olarak soruşturulur.

Vergi tekniği raporları ile geniş kapsamlı değerlendirmeler yapılması ve inceleme yapılan mükellef haricinde diğer mükelleflerin özel durumlarının da değerlendirilmesi nedeniyle bu raporlarda söz konusu mükelleflerin vergi mahremiyetini ihlal edecek hükümler bulunabilmektedir. Bu nedenle söz konusu raporların konuyla ilgisiz bulunanlara tebliğ edilmesi durumunda diğer mükelleflerin vergi mahremiyetinin ihlal edilme ihtimali vardır.

Ancak, bu konunun vergi mahremiyeti ile ilgisi olmadığı, bir mükellefin işlemlerinin bir başka mükellefe göre kusurlandırılması durumunda, kusurlandırılan mükellefin bunu bilmesinin en tabii hakkı olduğu da savunulmaktadır.³⁵

IV. VERGİ İNCELEME VE VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARININ HUKUKİ NİTELİKLERİ

Vergi inceleme ve vergi tekniği raporunun tanımı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde³⁶ yapılmıştır. Anılan Yönetmeliğin 56. maddesine göre, vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonuçlarını, işlerin özelliğine göre vergi inceleme raporu ile tespit edecekleri kurala bağlanmış, 57. maddesinde de vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ile gelir kanunları uyarınca yapılan vergi incelemeleri sonrasında saptanan hususların ifade edildiği raporlar olarak tanımlanmıştır. Vergi tekniği raporları ise; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya

35 DOĞRUSÖZ A. Bumin, Vergi Tekniği Raporu, <http://www.muhassebedr.com/vergi-teknigi-raporu-dr-a-bumin-dogruso-16-04-2015/>, Erişim 15.1.2016.

36 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.



da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla düzenlenen raporlar olarak nitelendirilmiş ve vergi tekniği raporlarının, düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı belirtilmiştir.

Vergi tekniği raporu ve vergi inceleme raporu bir mahkeme kararında da tanımlanmıştır. Buna göre, “yürütölmekte olan incelemelerde her türlü delil ve ispat vasıtası toplanarak somut bir şekilde maddi vaktayı ortaya koyan vel veya birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan ve eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespitini gerektiren durumlarda, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilecektir. Ayrıca bu raporlar, müteakiben düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacaktır. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere vergi tekniği raporları; içeriğinde tarhiyat önerisi yer almayan, ancak (mükellef hakkında tarhiyat önerisi içeren) vergi inceleme raporuna dayanak teşkil eden raporlardır.

Vergi İnceleme Raporu ise; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen rapordur. Bu raporlar tarhiyat önerisi içerebileceği gibi mükellefin işlemlerinde eleştirilecek herhangi bir husus bulunmaması nedeniyle “Kabul Raporu” olarak isimlendirilen bir nitelik de taşıyabilir. Her halükarda, mükellef hakkında önerilecek tarhiyatlara, vergi inceleme raporlarında yer verilmesi gerekmektedir.”³⁷

V. VERGİ İNCELEME RAPORUNUN TEBLİĞİ

213 sayılı Kanunun 34. maddesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ olunacağı, 35. maddesinde, takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği, ceza ihbarnamesinin içeriğini düzenleyen 366. maddesinde de cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye bağlanacağı, 140. maddesinde, vergi incelemesine başlanıldığı hususunu içeren bir tutanak ve inceleme bitince de, bunun yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılan verileceği ve 141. maddesinde ise inceleme esnasında lüzum görölen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirilmesi suretiyle tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu hüküm altına alınmıştır.

37 İzmir 3. Vergi Mahkemesinin 18.12.2013 gün ve E:2013/599, K:2013/1652 sayılı kararı.



Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre vergi inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği konusunda herhangi bir şüphe bulunmamaktadır. Ancak bazı hallerde ihbarname ile birlikte vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmesinin unutulduğu veya tebliğinin tevsik edilemediği durumlar olabilmektedir. Böyle bir durumda, kendisi hakkında hangi sebeple tarhiyat yapıldığını bilemeyecek durumda olan davacının kendisini yargı mercileri önünde tam olarak savunabileceğinden bahsedilemez.

İhbarname ile birlikte vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi halinde tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davalarda mahkemenin önünde üç yol bulunmaktadır. Ya rapor tebliğ edilmemesini esaslı bir şekil eksikliği sayarak işin esasına girilmeden tarhiyatın kaldırılmasına karar vermek ya söz konusu şekil eksikliğini kendisi gidererek raporun mükellefe tebliğinin sağlanması suretiyle davacının savunması alındıktan sonra işin esası hakkında karar vermek ya da bu eksikliği aşarak ve mükellefe tebliğ de etmeyerek işin esası hakkında karar vermek.

A. Şekil Eksikliği Gereçesiyle Tarhiyatın Kaldırılması

Bu görüşe göre vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi o kadar büyük bir esaslı hatadır ki bu durumda işin esasına girilmeden doğrudan tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmelidir. Çünkü raporun ihbarname ile birlikte davacıya süresinde tebliğ edilmemesi halinde mükellefin kendisine hangi sebepten ve gerekçelerle tarhiyat yapıldığını tam olarak anlaması mümkün olmayacağından açacağı davada kendisini etkili bir şekilde savunması mümkün değildir. Vergi inceleme raporunun süresinde tebliğ edilmesi sonucunda rapordaki gerekçelerin mükellef tarafından okunmasıyla dava açmanın kendisi açısından yararlı olmayacağı kanaatinin oluşması da mümkündür. Bu durumda da, dava açma dışında mükellefe bir takım imkanlar sunan uzlaşma, vergide indirim gibi diğer idari başvuru yollarına müracaat fırsatı da kaybedilmektedir.

Bu görüşün vergi idaresi açısından dezavantajı ise, şekil hatasından dolayı verilen iptal kararı üzerine yavaş işleyen yargının da doğal sonucu olarak tarhiyatın zamanaşımına uğramasına sebebiyet verilmesi nedeniyle vergi inceleme raporunun mükellefe yeniden tebliğ edilememesi ve amme alacağının tahsil edilememesidir.

Bu konuda Danıştay'ın 4. ve 9. Daireleri bu şekilde karar vermektedir. Danıştay 9. Dairesi, vergi inceleme raporuna ilişkin tutanak tebliğinin, raporun tebliğine ilişkin hukuki sonuçları doğurması mümkün olmayıp, vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi ile davacının savunma hakkının kısıtlandığı kabul edilerek tarhiyatın kaldırılması gerektiğine karar



vermiştir.³⁸ Danıştay 4. Dairesi de aynı şekilde, vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmemesini savunma hakkının ihlali görerek tarhiyatın kaldırılmasına karar vermektedir.³⁹

B. Vergi İnceleme Raporunun Mahkemece Davacıya Tebliği

Bu görüşe göre kendisi hakkında inceleme yapılan mükellefin vergi inceleme raporu tutanağını imzalaması ve ifade vermesi halinde kendisi hakkında yapılan tarhiyat ile ilgili genel olarak bilgi sahibi olması nedeniyle kendisine rapor tebliğ edilmemesine rağmen ihbarname tebliğ edilince diğer idari başvuru yollarına başvurma konusunda bir kanaate sahip olabilir. Vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi mükellefin söz konusu idari başvuru yollarına başvurmasına bir engel değildir.

Kaldı ki, 213 sayılı Kanunun "Hatalı tebliğler" başlıklı 108. maddesinde, tebliğ olunan vesikaların, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağı düzenlenmiştir. Bu durumda, ihbarnamede sadece mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması halinde ihbarname hükümsüz kalacaktır.

Bu nedenle, tarh edilmiş olan verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı olan ihbarnamelerde yer alması aranan 35. maddedeki unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamelerin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacaktır. Bu nedenle, vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi esaslı bir şekil hatası olmayıp söz konusu eksiklik mahkemece tamamlanabilir.

Bu durumda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16. maddesinin 5. fıkrası uyarınca dava dosyasına idare tarafından sunulacak olan, sunulmaması halinde anılan Kanunun 20. maddesi uyarınca Mahkemece verilen ara kararı üzerine ibraz edilen vergi inceleme raporunun, anılan Kanunun 21. maddesi uyarınca davacıya tebliğ edilerek davacının savunmasının alınması halinde savunma hakkının ihlal edildiğinden söz edilemez.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi, "... verginin tarhının, cezanın kesilmesinin, bunları duyuran ihbarnamelerden ve tebliğinden ayrılığını göstermektedir. İh-

38 Danıştay 9. Dairesinin 24.12.2014 gün ve E:2011/7548, K:2014/9504 sayılı kararı.

39 Danıştay 4. Dairesinin 23.1.2014 gün ve E:2012/6819, K:2014/409 sayılı kararı.



barnameye eklenmesi gereken takdir komisyonu kararının ve vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi, ihbarnamenin değil, tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden ... 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 16'ncı maddesinin 5'inci fıkrası uyarınca dava dosyasına idare tarafından sunulacak olan inceleme raporunun davacıya tebliğinden sonra aynı Kanununun 21'inci maddesi de gözetilerek incelenmesi..." gerektiğine karar vermiştir.⁴⁰ Danıştay 3. Dairesinin bu kararına karşı Mahkemece verilen ısrar kararı ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından benzer gerekçelerle bozulmuştur.⁴¹

C. Mahkemece Tebliğ Edilmesine Gerek Olmaması

Bu görüşe göre vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi esaslı bir şekil hatası olmayıp mahkemece davacıya tebliğ edilmesine de gerek bulunmamaktadır. Bu durumda açılan davanın esası incelenmelidir. Vergi dairesi tarafından ihbarname ile birlikte tebliğ edilmeyen vergi inceleme raporunun sonradan mükellefe tebliğ edilmesi halinde bu şekilde karar verilebilir.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi, ihbarname ile birlikte tebliğ edilmediği halde savunma dilekçesi ekinde mükellefe tebliğ edilen vergi inceleme raporu ile ilgili olarak 213 sayılı Yasanın 35'inci maddesine aykırı olarak ihbarnameyle tebliğ edilmemiş olmasının tarhiyatın kaldırılması sonucuna yol açacak esasa ilişkin hukuka aykırı bir durum olarak nitelendirilemeyeceğine karar vererek işin esasının incelenmesi gerektiğine karar vermiştir.⁴²

VI. VERGİ TEKNİĞİ RAPORUNUN TEBLİĞİ

Vergi tekniği raporları, birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan ve konuyu bir bütün halinde ele alan raporlardır. Uygulamada, düzenlenen vergi tekniği raporları üzerine her bir mükellef hakkında sonradan ayrı ayrı vergi inceleme raporları düzenlendiği gibi her bir dönem ve vergi türü için de ayrı ayrı vergi inceleme raporları düzenlenip mükelleflere tebliğ edilmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken mükelleflere vergi tekniği raporlarının değil vergi inceleme raporların tebliğ edildiği hususudur. Vergi tekniği

40 Danıştay 3. Dairesinin 20.2.2013 gün ve E:2010/5968, K:2013/497 sayılı kararı. Benzer şekilde 17.12.2012 gün ve E:2010/3120, K:2012/4433 sayılı kararı.

41 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 30.4.2014 gün ve E:2014/51, K:2014/297 sayılı kararı.

42 Danıştay 3. Dairesinin 6.6.2013 gün ve E:2013/2317, K:2013/2623 sayılı kararı.



raporları vergi mahremiyeti ilkesi gereğince mükelleflere tebliğ edilmemektedir.

Düzenlenen vergi tekniği raporları mükellefin kendisi hakkında, kendisi ile birlikte birden fazla mükellef hakkında ilgili olabileceği gibi başka bir mükellef hakkında da düzenlenmiş olabilir.

A. Mükellefin Kendisi Adına Düzenlenen Vergi Tekniği Raporları

Vergi tekniği raporları, bir mükellefin birden fazla yıla ilişkin veya farklı vergi türlerine isabet eden vergi inceleme konuları hakkında düzenlenebilir. Örneğin, bir mükellefin birden fazla yılda yaptığı gayrimenkul satışlarını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle kendi adına düzenlenen vergi tekniği raporu veya mükellefin birden fazla yılda faizle borç para verme faaliyetinde (ikrazatçılık) bulunarak elde ettiği faiz gelirini kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle kendisi hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları bu şekildedir. Bu nitelikteki vergi tekniği raporlarında daha çok mükellefin kendisi hakkındaki bilgiler yer aldığından başka bir mükellefin vergi mahremiyetini ihlal edecek hususlar genellikle bulunmamaktadır.

Benzer şekilde, mükellefin kendisi hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlediğinden bahisle düzenlenen vergi tekniği raporları da bu kapsamda sayılabilir. Ancak bu raporlarda, mükellefin fatura aldığı veya fatura düzenlediği mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenledikleri veya kullandıkları yönündeki tespitler, mükellefin doğrudan kendisi ile ilgili olmayıp başka mükellefleri ilgilendirdiğinden bu bilgiler vergi mahremiyeti kapsamındadır.

Bazı durumlarda ise, mükellefin kendisi hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlediğinden bahisle düzenlenen vergi tekniği raporlarında mükellefin fatura aldığı veya düzenlediği diğer mükellefler hakkında tespitler yapılmayabilmektedir. Bu yönde tespit yapılmayan vergi tekniği raporlarında vergi mahremiyetini ihlal edecek bir husus bulunmamaktadır.

Bu nitelikteki vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesi halinde Danıştay daireleri arasında farklı uygulamalar bulunmaktadır. Buna göre, Danıştay 4. Dairesi, komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği ileri sürülen davacının kendisi adına düzenlenen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesini⁴³ ve ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğundan bahisle davacının kendisi adına düzenlenen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesini savunma hakkının ihlali sayarak

43 Danıştay 4. Dairesinin 10.10.2013 gün ve E:2013/2767, K:2013/6861 sayılı kararı.



tarhiyatın kaldırılması gerektiğine karar vermiştir.⁴⁴

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da, kaçak akaryakıt satışı ve komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme faaliyetinden dolayı davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesini esaslı bir şekil hatası bularak tarhiyatın kaldırılması gerektiğine karar vermiştir.⁴⁵ Aynı şekilde, gerçek bir emtia teslimine dayanmayan fatura ticareti organizasyonu içinde yer aldığının tespit edildiğinden bahisle davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesinin esaslı bir şekil hatası olduğuna karar vermiştir.⁴⁶

İkrazatçılık faaliyetinde bulunduğundan bahisle davacının kendisi adına düzenlenen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi halinde Danıştay 7. Dairesince işin esası hakkında karar verilmekte, savunma hakkının ihlal edildiği tespiti ancak karşı oyda kendisine yer bulabilmektedir.⁴⁷ Aynı şekilde, bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı ileri sürülen davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi Danıştay 3. Dairesi tarafından da dikkate alınmamakta ve bu durum kendisine karşı oyda yer bulabilmektedir.⁴⁸

Bazı durumlarda ikrazatçılık faaliyetinin birden fazla kişi tarafından birlikte yapıldığından bahisle vergi tekniği raporu birden fazla kişi hakkında düzenlenebilmektedir. Böyle bir durumda da Danıştay 4. Dairesi, vergi tekniği raporunun düzenlendiği mükelleflerden birisi tarafından açılan davada, raporun mükellefe tebliğ edilmemesi savunma hakkının ihlali olarak görülmüştür.⁴⁹

B. Başka Mükellefler Adına Düzenlenen Vergi Tekniği Raporları

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura kullanan bir mükellefin, fatura aldığı mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında durum biraz farklıdır. Burada sahte fatura kullanan mükellefin kendisi hakkında düzenlenmiş bir vergi tekniği raporu bulunmamakta, mükellefin fatura aldığı başka bir mükellef hakkında vergi tekniği raporu bulunmaktadır. Fatura alan mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda, fatura alınan mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna atıfla yetinilmekte, bu rapordan çok kısa alıntı yapılmakta ve detay bilgi verilmemekte, söz konusu mükellefin sahte fatura düzenleyen

44 Danıştay 4. Dairesinin 13.5.2014 gün ve E:2011/9665, K:2014/3276 sayılı kararı.

45 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 18.6.2014 gün ve E:2014/304, K:2014/563 sayılı kararı.

46 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 17.9.2014 gün ve E:2014/508, K:2014/761 sayılı kararı.

47 Danıştay 7. Dairesinin 12.6.2015 gün ve E:2011/7651, K:2015/3983 sayılı kararı.

48 Danıştay 3. Dairesinin 27.4.2015 gün ve E:2014/11542, K:2015/2555 sayılı kararı.

49 Danıştay 4. Dairesinin 9.4.2015 gün ve E:2012/4370, K:2015/1641 sayılı kararı.



bir mükellef olduğundan bahisle fatura alan hakkında farklı vergi türlerinde vergi inceleme raporları düzenlenerek hakkında tarhiyatlar yapılmaktadır.

Başka bir mükellef hakkında düzenlenen bu vergi tekniği raporlarında söz konusu mükellefin kendisi hakkında vergi mahremiyetini ihlal edici bilgiler bulunabildiği gibi mal alışı ve satışları da irdelendiğinden mal aldığı ve sattığı mükellefler hakkında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları yönünde veya buna benzer olumsuz tespitler bulunabilmektedir.

Farklı bir mükellef veya mükellefler hakkında düzenlenen söz konusu vergi tekniği raporlarında vergi mahremiyetini ihlal edici bilgiler bulunabilmesi nedeniyle Danıştay tarafından bu tür vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi genel olarak savunma hakkı kapsamında görülmemekte, bu durum vergi mahremiyeti kapsamında görülmektedir.

Ancak, Danıştay 4. Dairesi son zamanlarda verdiği kararlarda, davacının sahte fatura aldığı mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının davacıya tebliğ edilmemesini de *"...Her ne kadar anılan vergi tekniği raporları davacı adına düzenlenmemişse de, söz konusu mükelleflerin komisyon karşılığı 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..."* gerekçesiyle savunma hakkı kapsamında görmeye başlamış⁵⁰ ve bir süre bu yönde kararlar vermiş ise de,⁵¹ heyet oluşumunun değişmesi nedeniyle bu içtihattan vazgeçilmiş ve tekrar işin esası hakkında karar verilmeye başlanmıştır.⁵²

Bir mükellefin, başka bir mükellefin faturalarını sahte olarak düzenleyerek komisyon geliri elde ettiği gerekçesiyle başka mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun, söz konusu mükellefin faturalarını sahte olarak düzenlediği iddia edilen mükellefe tebliğ edilmemesi halinde durum biraz daha farklıdır. Böyle bir durumda Danıştay 4. Dairesi, davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunda atıf yapılan söz konusu mükellef hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesini de savunma hakkının ihlali olarak görmüştür.⁵³

50 Danıştay 4. Dairesinin 27.4.2015 gün ve E:2014/5699, K:2015/1785 sayılı kararı.

51 Danıştay 4. Dairesinin 1.6.2015 gün ve E:2015/155, K:2015/2610 sayılı, 3.6.2015 gün ve E:2015/32, K:2015/2719 sayılı, 8.6.2015 gün ve E:2015/373, K:2015/3029 sayılı, 24.6.2015 gün ve E:2015/261, K:2015/3907 sayılı kararları.

52 Danıştay 4. Dairesinin 22.2.2016 gün ve E:2016/1181, K:2016/629 sayılı kararı.

53 Danıştay 4. Dairesinin 23.2.2015 gün ve E:2012/2230, K:2015/507 sayılı kararı. Benzer



C. Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Halinde Mahkemece Yapılması Gerekenler

Vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi halinde tarhiyata karşı açılacak davalarda mahkemelerce izlenebilecek üç yol bulunmaktadır. Savunma hakkının ihlal edildiğinden bahisle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilebileceği gibi söz konusu eksiklik mahkemece giderilmek, bir başka deyişle, vergi tekniği raporu mahkemece davacıya tebliğ edilerek mükellefin savunması alınmak suretiyle işin esası hakkında karar vermek ya da Mahkemenin bu durumu esaslı bir şekil hatası görmeyerek ve vergi tekniği raporunu davacıya da tebliğ etmeyerek işin esası hakkında karar vermek.

1. Şekil Eksikliği Gerekeşiyle Tarhiyatın Kaldırılması

Buna göre vergi inceleme raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi halinde olduğu gibi vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi esaslı bir hata görülerek işin esasına girilmeden doğrudan tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmelidir. Çünkü vergi tekniği raporunun mükellefe süresinde tebliğ edilmemesi halinde mükellefin kendisine hangi sebepten ve gerekçelerle tarhiyat yapıldığını tam olarak anlaması mümkün olmadığından açacağı davada kendisini etkili bir şekilde savunması mümkün olmadığı gibi süresinde tebliğ edilen vergi tekniği raporunun okunması sonucunda dava açmanın kendisi açısından doğru olmadığı kanaatinin oluşması durumunda, dava açma yolu dışında mükellefe bir takım haklar sağlayan uzlaşma, vergide indirim gibi diğer idari başvuru yollarına müraaat imkanını da kaybetmektedir.

Bu konuda Danıştay 4. Dairesinin, mükellefin kendisi adına düzenlenen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi halinde savunma hakkının kısıtlandığından bahisle tarhiyatın kaldırılması gerektiği yönündeki kararları müstekar hale gelmiştir.⁵⁴ Anılan dairesinin, başka mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi halinde de bir dönem aynı yönde karar verdiği yukarıda açıklanmıştır.

Aynı şekilde Danıştay 9. Dairesi de mükellefin kendisi adına düzenlenen vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi halinde savunma hakkının kısıtlandığından bahisle tarhiyatın kaldırılması gerektiği yönünde karar vermektedir.⁵⁵

şekilde 1.4.2015 gün ve E:2012/985, K:2015/1469 sayılı kararı.

54 Danıştay 4. Dairesinin 7.11.2013 gün ve E:2010/7262, K:2013/7406 sayılı, 22.1.2014 gün ve E:2013/6012, K:2014/376 sayılı, 11.2.2014 gün ve E:2013/7876, K:2014/712 sayılı, 18.3.2014 gün ve E:2012/7318, K:2014/1828 sayılı, 3.4.2014 gün ve E:2013/3172, K:2014/2247 sayılı, 4.6.2014 gün ve E:2011/4065, K:2014/4161 sayılı kararları.

55 Danıştay 9. Dairesinin 30.9.2015 gün ve E:2015/6060, K:2015/10001 sayılı kararı.



Vergi inceleme raporunun dayanağı vergi tekniği raporunun, dava açıldıktan sonra davalı idare tarafından davacıya tebliğ edilmesi halinde yine savunma hakkı kısıtlanmış olacak mıdır? Bu konuda Danıştay 4. Dairesi, davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporunun dayanağı vergi tekniği raporunun, dava açıldıktan sonra davacıya tebliğ edilmesi halinde dahi savunma hakkının kısıtlandığından bahisle verilen tarhiyatın kaldırılmasına dair kararı onamıştır.⁵⁶

2. Vergi Tekniği Raporunun Mahkemece Davacıya Tebliği

Bu görüşe göre vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi esaslı bir şekil hatası olmayıp söz konusu eksiklik mahkemece tamamlanabilir. 2577 sayılı Kanunun 16. maddesinin 5. fıkrası uyarınca dava dosyasına idare tarafından sunulacak olan veya Mahkemece verilecek ara kararı üzerine ibraz edilen vergi tekniği raporunun, anılan Kanunun 21. maddesi uyarınca davacıya tebliğ edilerek davacının savunmasının alınması halinde savunma hakkının ihlal edildiğinden söz edilemez.

3. Mahkemece Tebliğ Edilmesine Gerek Olmaması

Bu görüşe göre vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi esaslı bir şekil hatası olmayıp mahkemece davacıya tebliğ yoluna edilmesine de gerek bulunmamaktadır.

Buna göre vergi tekniği raporları, 213 sayılı Kanunun 35'inci maddesi uyarınca ihbarnameye eklenecek unsurlar arasında sayılmadığı gibi, vergi inceleme raporlarının ekini oluşturmak ya da incelemeler sırasında saptanan ancak beyan dönemi henüz gelmemiş vergilerle ilgili olarak saptanan hususlarda ilgili makamları bilgilendirmek, takdir komisyonlarına veri teşkil etmek amacıyla düzenlendiklerinden, mükellefe tebliğ edilmese bile açılan davanın esası incelenerek karar verilmelidir.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi bu yönde karar vermektedir. Davanın esası incelenerek karar verilmesi gerekirken, davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediğinden bahisle savunma hakkının kısıtlandığı kabul edilmek suretiyle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararı bozmuştur.⁵⁷ Aynı şekilde, sahte fatura düzenlemek suretiyle komisyon geliri elde ettiği ileri sürülen davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesini esaslı şekil hatası kapsamında görmeyerek işin esasının incelenmesi gerektiğine karar vermiştir.⁵⁸

56 Danıştay 4. Dairesinin 9.12.2014 gün ve E:2014/7670, K:2014/8255 sayılı kararı.

57 Danıştay 3. Dairesinin 30.10.2014 gün ve E:2014/9995, K:2014/4794 sayılı kararı.

58 Danıştay 3. Dairesinin 21.10.2014 gün ve E:2013/9262, K:2014/4655 sayılı kararı.



VII. HUKUKİ SORUNUN GİDERİLMESİ İÇİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Mükellefler hakkında yapılacak tarhiyatların gerekçelerini ve dayanağını oluşturan vergi inceleme ve vergi tekniği raporları hakkında bilgi sahibi olmak mükelleflerin en doğal hakkıdır. Bu nedenle söz konusu raporların mükelleflere tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak bu noktada, mükelleflerin bir diğer hakkı olan vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi hakkı devreye girmektedir. Her iki hakkın birlikte değerlendirilmesi ve ona göre bir çözüm bulunması gerekmektedir.

Kanaatimizce davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporları mükelleflere her halükarda tebliğ edilmelidir. Tebliğ edilmemişse bu durumun esaslı bir şekil hatası olmadığı ve tarhiyatın kaldırılmasına sebebiyet vermediği düşünülmektedir. Bu durumda Mahkemece yapılması gereken 2577 sayılı Kanunun 16. maddesinin 5. fıkrası uyarınca dosyaya sunulan veya Mahkemece verilen ara kararıyla istenilen vergi inceleme raporunun anılan Kanunun 21. maddesi uyarınca karşı tarafa tebliğ edilmesi suretiyle davacının savunmasının alınması sonrasında işin esası hakkında karar verilmelidir.

Mükellefin kendisi hakkında düzenlenen ve sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleyenler haricindeki vergi tekniği raporları da mükelleflere tebliğ edilmelidir. Tebliğ edilmemişse bu durum yine esaslı bir şekil hatası görülmemeli ve yukarıda bahsedilen şekilde vergi tekniği raporunun Mahkemece karşı tarafa tebliğ edilmesi suretiyle davacının savunmasının alınması sonrasında işin esası hakkında karar verilmelidir.

Bu şekilde yapılması durumunda mükellefin savunma hakkının ihlal edildiği söylenemez. Ancak, söz konusu raporların zamanında tebliğ edilmesi halinde mükellefin dava açma yolları dışında dava açmadan önce başvurulabilen uzlaşma, vergide indirim hakkı gibi haklardan mahrum kaldığı ileri sürülebilir. Bu halde de, hakkında bir inceleme yapılan mükellefin vergi inceleme elemanınca ifadeye çağırılması, ifade vermesi, inceleme tutanağını imzalaması veya hakkında yapılan inceleme konusunu bilebilecek durumda olması vs. gibi nedenlerle hakkında yapılan incelemenin niteliği ve kapsamı konusunda genel olarak bilgi sahibi olması ve mükellefin kendisine ihbarname tebliğ edildiğinde de aynı haklara sahip olduğu hususu birlikte düşünüldüğünde ve tarhiyatın bu nedenle kaldırılmasının davalı idare açısından ağırlığı ile söz konusu mükellefin bu hakkının karşılaştırılması neticesinde yukarıda belirtilen yöntemin daha makul olduğu düşünülmektedir.

Mükellefin kendisi hakkında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı



fatura düzenlediğinden bahisle düzenlenen vergi tekniği raporları ile başka mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının ise vergi mahremiyeti ilkesi gereğince mükellefe tebliğ edilmemesi gerekir. Böyle bir durumda mükellefin savunma hakkının ihlal edileceği ve bu durumun silahların eşitliği ve çelişmeli yargılanma ilkesine aykırı olduğu da bir gerçektir. Bu aykırılığı gidermek için Mahkemece verilecek ara kararıyla dosyaya sunulan vergi tekniği raporunun incelenmesi için davacıya uygun bir süre verilmesi ancak bu rapordan kopya nüsha alınmasına müsaade edilmemesi uygun bir çözüm olarak düşünülebilir. Böylece davacının savunma hakkı ihlal edilmeden ve başka mükelleflerin vergi mahremiyetine mümkün merteye riayet edilerek sorun çözülebilir.

Mükellefin kendisi hakkında sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenlediğinden bahisle düzenlenen vergi tekniği raporları ile başka mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları hakkında düşünülebilecek bir başka yol daha vardır. Bu yol da, vergi inceleme elemanının rapor düzenleme yöntemine ilişkindir. Söz konusu yöntemde göre, vergi inceleme elemanı tarafından mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarında, atıf yapılan vergi tekniği raporlarında yer alan vergi mahremiyetini ihlal edecek kısımların çıkarılması suretiyle kalan bölümlerin tamamının vergi inceleme raporuna alınması suretiyle vergi inceleme raporunun düzenlenmesidir. Böylece vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmesine gerek kalmayacağı gibi başka mükellefin vergi mahremiyeti de ihlal edilmeyecek, sorun kaynağında çözülecektir.

Vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmemesi uygulamada hem vergi idaresi hem de mükellef aleyhine sonuçlar doğurduğundan uygulama birliğinin sağlanması hem yargının iş yükünü hafifleteceği gibi hem de tarhiyatın bu nedenle kaldırılması nedeniyle kamunun zarara uğrama ihtimalini de en aza indirecektir. Bu nedenle konunun yasal alt yapısının bir an önce oluşturulması her iki tarafın da uğrayacağı zararı azaltacaktır.⁵⁹

SONUÇ

Devletin egemenlik haklarından olan vergi alma yetkisinin doğal bir sonucu olarak verginin kaçırıldığından bahisle düzenlenen vergi inceleme raporları ve bu raporlara dayanak oluşturan vergi tekniği raporları, mükellefler hakkında yapılacak tarhiyatın dayanağını oluşturan önemli bilgiler içermektedir. Bu nedenle, hakkında tarhiyat önerilen mükellefin tarhiyatın nedeni hakkında bilgi sahibi olması, açacağı davada argüman-

59 KARA Mustafa Sefa, Vergi Tekniği Raporları Mükellefle Paylaşılmalı mı? Erişim 15.1.2016 <http://www.vergiolgi.net/mukellef-haklari/vergi-teknigi-raporlari-mukellefle-paylasilmali-mi/>



larını ileri sürebilmesi açısından son derece ehemmiyetli olduğundan adı geçen raporların vergi mahremiyetinin ihlal edilmemesi şartıyla mükelleflere tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme ve vergi tekniği raporların mükelleflere tebliğ edilmesi halinde mükelleflerin savunma hakkının kısıtlanacağı, bu durumun davalı idare ile mükellefin eşit bir durumda davasını hazırlama ve sunmada makul fırsatlara sahip olmadığından silahların eşitliği ilkesine ve davalı idarenin elindeki rapor hakkında bilgi sahibi olmadığından davacının görüşlerini mahkemede ileri süremeyecek olması nedeniyle de çelişmeli yargılama ilkesine aykırılık teşkil edeceği ve böylece davacının adil yargılanma hakkının ihlal edileceği açıktır.

Bu nedenle, söz konusu raporların mükellefe tebliğ edilmemesi halinde açılacak davalarda vergi mahremiyetine de dikkat edilerek adil yargılanma ilkesine uygun çözümler bulunmalıdır.

Kanaatimizce, vergi inceleme raporlarının ve sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleyen mükelleflerin kendileri adına düzenlenip sadece kendilerine ait bilgilerin yer aldığı vergi tekniği raporları ile mükelleflerin kendileri adına düzenlenen diğer vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmesi gerektiğine herhangi bir şüphe bulunmamaktadır. Tebliğ edilmemesi halinde, açılacak davalarda mahkemece davacıya tebliğ edilmesi suretiyle davacının savunması alındıktan sonra işin esası hakkında karar verilmesi gerekmektedir.

Ancak, sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı fatura düzenleyen mükelleflerin kendileri adına düzenlenip içinde diğer mükellefler hakkında da bilgilerin yer aldığı vergi tekniği raporları ile başka mükellefler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarının, vergi mahremiyetine ilişkin bilgiler barındırması nedeniyle doğrudan mükellefe tebliğ edilmesi diğer mükelleflerin vergi mahremiyetini ihlal edecektir. Böyle bir durumda açılacak davalarda mahkemece ya vergi tekniği raporunun mükellefe kopya alınmadan incelettilmesi ya da mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun, vergi tekniği raporunda belirtilen tespitlerin vergi mahremiyetini ihlal etmeyecek şekilde alınması suretiyle kapsamlı bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme ve vergi tekniği raporların mükelleflere tebliğ edilmesi halinde yukarıda belirtilen şekilde hareket edilmesi halinde mükelleflerin savunma hakkının ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlal edildiğinden bahsedilemeyecektir.



KAYNAKLAR

AKKURT Kemal, **AİHM Kararları Işığında Adil Yargılanma Hakkında Makul Süre**, (Yayımlanmamış YL Tezi), Ankara, 2012.

ASLANGÜL Şanlı, "Hak Arama Özgürlüğü ve Savunma", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.1, 1988.

ÇEÇEN Anıl, "Savunmanın Çağdaş Anlamı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.1, 1988.

ÇİNE Özcan, "Bağımsız ve Yansız Yargılanma Hakkı", **Türkiye'de İnsan Hakları, TODAİE Yayınları**, Ankara, 2000.

DİNÇ Güney, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne Göre Silahların Eşitliği", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.57, 2005.

DOĞRU Osman – NALBANT Atilla, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar 1. Cilt**, Şen Matbaa, Ankara, 2012.

DOĞRUSÖZ A. Bumin, Vergi Tekniği Raporu, <http://www.muhassebedr.com/vergi-teknigi-raporu-dr-a-bumin-dogrusoz-16-04-2015/>.

ERDEMİR Nevzat, "Hukuk Devleti ve Savunma Hakkı", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.1,1988.

GEDİK Hüseyin, **Adil Yargılanma Hakkı Bakımından Türkiye'de Askeri Mahkemelerin Durumu Ve Geleceği: Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Bir İnceleme**, (Yayımlanmamış YL Tezi), Ankara, 2010.

HARRİS David – O'BOYLE Michael – BATES Ed – BUCKLEY Carla, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Hukuku**, Şen Matbaa, Ankara, 2013.

İNCEOĞLU Sibel, **İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa**, Şen Matbaa, Ankara, 2013.

KALABALIK Halil, **İnsan Hakları Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.

KAPLAN Gürsel, ""Danıştay Savcısının Düşüncesi"nin Taraflara Bildirilmemesi Adil Yargılanma Hakkını İhlal Eder Mi?", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.81, 2009.

KARA Mustafa Sefa, Vergi Tekniği Raporları Mükellefle Paylaşılmalı mı?, <http://www.vergiyalgi.net/mukellef-haklari/vergi-teknigi-raporlari-mukellefle-paylasilmali-mi/>.

ÖNCÜ Gülay Arslan, "Vergi Hukuku ve Yargılamasına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin Uygulanabilirliği: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Bir Analiz", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**,



S.20, Ocak 2015.

ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.

ÖZTURANLI İskender, “Hak Arama Ve Savunma Özgürlüğü”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.1, 1988.

ÖZYER Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 2014.

REİSOĞLU Safa, **Uluslararası Boyutlarıyla İnsan Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.

TURAN Hüseyin, “Adil Yargılanma Hakkının İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’ndeki Yeri ve Önemi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, S.84, 2009.

SAATÇIOĞLU Demet, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı**, (Yayımlanmamış YL Tezi), Kayseri, 2014. **Uluslararası Af Örgütü, Adil Yargılanma Hakkı**, İletişim Yayınları, İstanbul, 2000.

ÜNSAL Hilmi, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:8, S.3, 2003.

ÜREL Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2007.

YAVUZ Zehra, **Silahların Eşitliği İlkesine İlişkin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları ve İç Hukukumuzdaki Dönüştürücü Etkileri**, (Yayımlanmamış YL Tezi), İstanbul, 2009.

YILMAZ Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996.

