

TEMEL HAKLARA İLİŞKİN ANAYASAL GÜVENCELERİN VERGİ HUKUKUNDAKİ GÜVENCELERİ DARALTICI KULLANIMININ BİR DANIŞTAY KARARI ÜZERİNDEN İNCELENMESİ

EXAMINATION OF THE CONTRACTIONARY USE OF THE
CONSTITUTIONAL SAFEGUARDS RELATED TO THE
FUNDAMENTAL RIGHTS ON THE SAFEGUARDS IN TAX LAW
THROUGH A DECISION OF THE COUNCIL OF STATE

Doğan ŞENYÜZ*
Recep KAPLAN**

Özet: Hukuk dallarındaki normların yorumunda özellikle temel haklara ilişkin Anayasa hükümleri ve bu hükümlerin yorumuna ilişkin Anayasa Mahkemesi içtihatları yaygın bir biçimde kullanılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda genel eğilim, kanunun birden fazla yorumunun savunulabilir olduğu durumlarda kanunun Anayasal hükümlere uygun yorumlanmasıdır.

Anayasaya uygun yorum yöntemi olarak adlandırılabilir bu genel eğilim dışında istisnai sayılabilecek bir başka eğilim de dikkat çekicidir. Bazı durumlarda mahkemeler kanunlardaki daha geniş güvencelere rağmen önlerindeki uyuşmazlığa temel haklarla ilgili asgari güvence niteliğindeki Anayasal hükümleri uygulamaktadırlar. Başka bir ifadeyle mahkemeler kanunlardaki daha yüksek güvenceleri yok sayarak asgari güvence niteliğindeki Anayasal hükümleri uygulamaktadırlar.

İstisnai olarak rastlanan bu durum eldeki çalışmada Danıştay'ın, vergi tarhiyatı/vergi cezası kesme işleminin dayanağı olan vergi inceleme raporu ve düzenlenmiş olması halinde vergi tekniği raporunun mükellefe ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin hukuka aykırı olmadığı yönündeki bir “aykırılık giderme kararı” üzerinden incelenmiştir.

Çalışmada ulaşılan sonuçlar Danıştay'ın anılan kararının temel haklara ilişkin anayasal güvencelere, yargı organları arasındaki işbölümüne, emredici kanun hükümlerine, idare hukuku ve vergi hukukunun genel ilkelerine ve Danıştay'ın yerleşik içtihatlarına aykırı olduğunu göstermektedir.

* Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, dsenyuz@uludag.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3337-4485

** Dr., Anayasa Mahkemesi Raportörü, recep.kaplan@anayasa.gov.tr, ORCID 0000-0001-9129-9869, Makalenin Gönderim Tarihi: 27.10.2020, Kabul Tarihi: 27.10.2020

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Tebliğ, Temel Hak ve Hürriyetler, Adil Yargılanma Hakkı, Silahların Eşitliği İlkesi

Abstract: The constitutional provisions related to the fundamental rights and case-law of the Constitutional Court regarding them have become widely used in the interpretation of legal rules. In this context, general tendency is to interpret legal provisions in accordance with the constitution where more than one interpretation of them is justifiable.

Apart from this general tendency, which can be described as the method of interpretation in accordance with the Constitution, another tendency that can be considered exceptional is also remarkable. In some cases, despite wider guarantees in the legal provisions, ordinary courts apply Constitutional provisions, which serve as a minimum guarantee of fundamental rights, to the dispute before them. In other words, ordinary courts ignore the higher guarantees in the legal provisions and apply Constitutional provisions that are considered as minimum guarantees.

This exceptional situation was examined in the present study through a Council of State's "decision to resolve the contradiction" regarding that the lack of the notification of the tax examination report and the tax technique report, if it is issued, which are the basis of the tax assessments/tax penalties, to the taxpayer in the annex of the tax notice does not constitute a violation of law.

The results obtained in this study show that the aforementioned decision of the Council of State is against the constitutional guarantees regarding fundamental rights, the jurisdictional division of labor between judicial bodies, the binding legal provisions, general principles of administrative law and tax law, and the established case law of the Council of State.

Keywords: Tax Audit, Notification, Fundamental Rights and Freedoms, Right to a Fair Trial, The Principle of Equality of Arms

I. GİRİŞ

Anayasa'mızın 12. maddesinin birinci fıkrasına göre, herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir. Anayasa'da bu hak ve hürriyetler için ilgililer tarafından aşılması mümkün olmayan asgari güvenceler öngörülmüştür. Aşılması mümkün olmayan bu güvencelerden daha geniş bir koruma standardı öngören yasal düzenleme ve/veya uygulamalar ise pekâlâ yapılabilir. Bu bağlamda kanun koyucu bunlar için Anayasa'da öngörülen güvencelerden daha yüksek koruma standartları öngörülebilir. Kanun koyucunun daha yüksek standartlar koyduğu durumlarda derece mahkemelerinin görevi kanunlardaki daha yüksek standartları uygulamaktır.

Ülkemizin benimsediği hukuk sistemi uyarınca asli görevi kanunları uygulamak ve yorumlamak olan derece mahkemelerinin görevi, önlerindeki uyuşmazlığa Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatinde olsalar dahi iptal edilmediği müddetçe kanunu tatbik etmektir. Bu çerçevede; Kelsen ya da Avrupa modeli olarak bilinen Anayasa yargısı modelinin bir gereği olarak kanunların Anayasa'ya aykırılığı konusunda bir tereddüt hâsıl olduğunda yapılması gereken şey derece mahkemelerinin Anayasa'ya aykırı gördükleri kanun hükmünü bu konuda karar vermeye yetkili yargısal makam olan Anayasa Mahkemesi (AYM) önüne taşımalarıdır. Çünkü bu konuda uzmanlık mahkemesi AYM'dir. Başka bir ifadeyle kanunların Anayasa uygunluk denetimi için ülkemizde tek yetkili merci AYM'dir. Derece mahkemeleri ise Anayasa'ya aykırı olsa bile iptal edilmediği müddetçe bir kanunu ihmal etme yetkisine sahip olmadıkları gibi, Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülmeyen bir kanun hükmünü bir kenara bırakıp önlerindeki uyuşmazlığı Anayasa hükümlerine göre de çözemezler.

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) vergi inceleme raporlarının (VİR) tebliğini zorunlu kılan hükümlerine rağmen, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (DVDDK) 19.2.2020 tarihli ve E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı kararında adeta VUK'un ilgili hükümlerini -bu hükümlerin Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde herhangi bir değerlendirmede dahi bulunmayarak - ihmal etmek suretiyle Anayasa ve AYM içtihatları çerçevesinde bir sonuca ulaşmış olması yukarıdaki genel çerçeve kapsamında bir değerlendirme yapılmasını icap ettirmektedir.

Bu değerlendirme kapsamında çalışmada öncelikle temel hak ve hürriyetlere ilişkin anayasal hükümlerin farklı yargılama hukukları bakımından uygulama alanı konusunda açıklamalar yapılacaktır. Temel hak ve hürriyetlerin kişilere asgari güvence sağlama özelliği, Anayasa'yı bağlayıcı bir biçimde yorumlama yetkisine sahip olan AYM'nin anayasal asgari güvencelere uygunluk denetimi, derece mahkemelerinin kanunları uygulamak ve yorumlama konusundaki asli görevleri ve asgari anayasal güvencelerin kanunlardaki daha yüksek güvencelere rağmen "*hakları daraltıcı*" amaçlarla kullanılması sorunu bu çerçevede üzerinde durulacak konular arasındadır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ise, incelemeye konu karar hem idare ve idari yargılama hukuku hem de temel haklara ilişkin Anayasal güvenceler bakımından incelemeye tabi tutulacaktır. Karar yargı organları arasındaki işbölümü bakımından ve mükellef haklarına olan etkileri yönüyle de analiz edilecektir.

II. TEMEL HAK VE HÜRRİYETLERE İLİŞKİN ANAYASAL HÜKÜMLERİN FARKLI YARGILAMA HUKUKLARINDA UYGULAMA ALANI VE YARGI ORGANLARI ARASINDAKİ İŞBÖLÜMÜ

A. TEMEL HAK VE HÜRRİYETLERİN KİŞİLERE ASGARI GÜVENCE SAĞLAMA ÖZELLİĞİ

Anayasacılık hareketlerinin özünde devlet iktidarının sınırlandırılması suretiyle bireylerin hak ve özgürlüklerinin devlet iktidarı karşısında korunması düşüncesi yatmaktadır. Bu hareketler neticesinde insan haklarından bazıları hukuk sistemleri tarafından güvence altına alınmış ve anayasalarda temel hak ve hürriyetler adı altında yerini bulmuştur. Anayasalarda güvence altına alınmış temel hak ve hürriyetler normlar hiyerarşisinin zirvesinde yer alan anayasalar aracılığıyla bireylere asgari düzeyde bir koruma sağlar hale gelmiştir.¹

Devletin yetkili organlarının yapacakları düzenlemelerde ve eylemlerinde anayasal güvencelere uygun davranma yükümlülükleri söz konusudur. Anayasa’da güvence altına alınmış olan temel hak ve özgürlükler ancak bu surette sadece kağıt üzerinde yazılı veya soyut olmaktan çıkar ve bireylere somut ve etkili güvenceler sağlayabilir. Temel hak ve hürriyetleri korumak bu yönüyle sadece AYM ya da genel olarak yargı makamlarının değil tüm devlet organlarının bir yükümlülüğüdür.² Çünkü Anayasa hükümleri tüm devlet organlarını bağlayıcı nitelikteki temel hukuk metinleridir. Nitekim 1982 Anayasası’nın 11. maddesinde bu husus “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.” şeklinde ifade edilmiştir.

¹ Hak, hürriyet, temel hak ve hürriyetler, insan hakları, anayasal haklar gibi kavramlar arasındaki ilişkiler hakkındaki açıklamalar için bkz. Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, 5. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2014, s. 402,403.

² Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt, B. No: 2012/403, 26.3.2013, § 16.

Bununla birlikte devlet organları tarafından uygulanacak koruma standardı konusunda anayasal hükümler asgari eşik niteliğindedir. Devlet organları işlem ve uygulamalarında bu asgari eşiğin altına düşmemek zorundadır. Ancak şartları oluşmuşsa bu asgari eşiğin üzerine çıkmalarında anayasal bakımdan bir sorun olmadığı gibi Anayasa dışındaki normlar daha yüksek bir standart öngörmüşse idare makamları ve derece mahkemeleri Anayasa'yı değil bu standardı uygulamak durumundadırlar.

Anayasa'dan daha düşük bir koruma öngören kanun hükümleri ise derece mahkemelerince -kendiliğinden- Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle uygulanmaz konuma getirilemez. Böyle bir sorunun ortaya çıkması halinde yine Anayasa'nın öngördüğü çözüm yolları işletilmek durumundadır.

Öte yandan müdahaleye elverişli temel hak ve özgürlüklere yapılacak müdahaleler de Anayasa'da öngörülen sınırlama rejimine uygun olmak durumundadır. Bu bağlamda bireylerin anayasal haklarına yönelik olarak kamu makamlarınca yapılan tasarruflar anayasal güvencelere aykırı olmamalıdır.

Daha önce de vurgulandığı üzere kamu makamları düzenleme ve uygulamalarında Anayasa'da öngörülen güvencelerin altında bir tasarrufta bulunmayacakken doğal olarak ilgililere Anayasa'daki güvencelerden daha üst bir güvence sağlayabilirler. Bir başka ifadeyle temel haklara ilişkin anayasal hükümler kamu makamlarınca aşılamayacak sınırları gösterir. Kamu makamları bireylere Anayasa tarafından sağlanan güvencelerden daha yüksek güvenceler sunan işlem ve uygulamaları ise ilgili diğer mevzuatın imkan vermesi halinde pekala yapabilirler. Yani kamu makamları anayasal güvencelerin gerisine düşemezler ancak ötesine geçebilirler.

Kamu makamlarının Anayasa'nın ilgili maddelerinde öngörülen güvencelere aykırı işlem yapması ancak Anayasa'nın 15. maddesi uyarınca savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde mümkündür. Anayasa'nın anılan hükmü uyarınca savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde, milletlerarası hukuktan doğan yükümlülükler ihlal edilmemek kaydıyla, durumun gerektirdiği ölçüde temel hak ve hürriyetlerin kullanılması kısmen veya tamamen durdurulabilir veya bunlar için Anayasada öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabilir. An-

cak bu durumlarda da, savaş hukukuna uygun fiiller sonucu meydana gelen ölümler dışında, kişinin yaşama hakkına, maddi ve manevi varlığının bütünlüğüne dokunulamaz; kimse din, vicdan, düşünce ve kanaatlerini açıklamaya zorlanamaz ve bunlardan dolayı suçlanamaz; suç ve cezalar geçmişe yürütülemez, suçluluğu mahkeme kararı ile saptanıncaya kadar kimse suçlu sayılamaz.

Bu bağlamda savaş, seferberlik veya olağanüstü hallerde dahi kamu makamlarınca askıya alınamayacak ya da müdahale edilemeyecek bazı temel hak ve hürriyetler söz konusudur. Bu bağlamda Anayasa bireylerin temel hak ve hürriyetlerini -asgari düzeyde de olsa- kamu makamlarının keyfi müdahalelerine karşı koruyan en önemli hukuki enstrüman konumundadır.

B. BİREYSEL BAŞVURU YARGILAMASININ MAHİYETİ: ANAYASAL ASGARİ GÜVENCELERE UYGUNLUK DENETİMİ

Bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin kamu makamları tarafından ihlal edildiği iddiasıyla olağan kanun yollarını tükettikten sonra başvuru yapabildikleri ve mahiyeti itibarıyla bir “*insan hakları yargılaması*” olduğu kabul edilen³ bireysel başvuru yolunda AYM kamu makamlarının işlem ve eylemlerinin Anayasal haklara ilişkin güvencelere uygunluğunu denetlemektedir.

Bu bağlamda kamu makamlarınca tesis edilen işlemlerin ya da yapılan eylemlerin Anayasa dışındaki mevzuata uygunluğu ya da aykırılığı kural olarak AYM denetimi dışındadır ve AYM tarafından varılacak sonuç bakımından belirleyici bir öneme sahip değildir. Bu anlamda her somut olayın kendi koşullarında ve inceleme konusu olan temel hakka ilişkin anayasal hükümlerin içeriği de gözetilmek kaydıyla kanunlara aykırı olan bir işlem anayasal hakların ihlalini teşkil etmeyebileceği gibi kanunlara uygun bir işlem de anılan hakların ihlaline yol açabilir.

³ Bu yöndeki bazı görüşler için bkz. Burak Gemalmaz, Bireysel Başvuru Usulüyle İlgili Anayasa Mahkemesi İçtüzük Değişiklikleri, 2014, <https://burakgemalmaz.com/2014/03/17/bireysel-basvuru-usuluyile-ilgili-anayasa-mahkemesi-ictuzuk-degisiklikleri/>, 16.8.2020; Tolga Şirin, “Takdir Marjı Doktrini ve Türkiye Anayasa Mahkemesi Açısından Anlamı”, *Anayasa Hukuku Dergisi*, 2013, Cilt: 2, Sayı: 4, s. 391.

Anayasa'nın sınırlamanın kanunla yapılmasını öngören 13. maddesi çerçevesinde; temel haklara müdahale söz konusu olduğunda AYM öncelikle müdahalenin kanuniliğini denetlemektedir. Bununla birlikte buradaki denetim kanuna uygunluk denetimi değil, müdahalenin kanuni bir dayanağının bulunup bulunmadığı denetimidir. Müdahalenin kanuni bir dayanağının bulunduğu durumlarda, söz konusu müdahalenin müdahaleye dayanak olan kanuna uygun olup olmadığı kural olarak AYM denetimi dışındadır. Çünkü AYM'nin denetime esas aldığı norm kanun ya da bir başka norm değil bizzat Anayasa'nın kendisidir. AYM kamu gücü işlemlerinin kanuna aykırı olmasını kural olarak kendiliğinden bir temel hakkın ihlal edildiği şeklinde yorumlamaz. Bunun nedenini AYM'nin kanunlara değil Anayasa'ya uygunluk denetimi yapmakta olmasında aramak gerekir.⁴ AYM'nin kanuna aykırılık denetimi yapmaması nedeniyle bazı durumlarda ihlalin kaynağının bizzat kanunun kendisinin olduğu tespiti yapılabilmekte ve gerekli düzenlemenin yapılabilmesi için yasama organına bildirimde bulunmaktadır.⁵

⁴ Bununla birlikte Anayasa'nın bizzat kanunda öngörülen durumlara atıf yaptığı ve bu nedenle AYM'nin somut olayın özelliğine göre kanundaki hükümleri de gözeterek sonuca ulaşabildiği ihtimaller bulunduğu göz ardı edilmemelidir. Aslında bu durumda da AYM'nin yaptığı denetim kanuna uygunluk denetimi değil Anayasa'ya uygunluk denetimidir. Çünkü kanun hükümlerinin gözetilmesi Anayasa hükmünden kaynaklanmaktadır. Örneğin kişi hürriyeti ve güvenliği hakkı bağlamında böyle özel bir durum söz konusudur. Bu konuda AYM, Mehmet Osman Kavala [GK], B. No: 2018/1073, 22.5.2019 kararındaki aşağıdaki açıklamalar konunun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayabilir: "57. ... [Anayasa] koyucu, tutuklama nedenlerine ilişkin olarak "bunlar gibi tutuklamayı zorunlu kılan ve kanunda gösterilen diğer hâllerde" ibaresine yer vermek suretiyle hem tutuklama nedenlerinin Anayasa'da ifade edilenlerle sınırlı olmadığını belirtmiş hem de bunların dışında bir tutuklama nedeninin ancak kanunla düzenlenmesini mümkün kılmıştır (Halas Aslan, § 58). "Yine maddi ve manevi varlığını koruma hakkı bağlamında Anayasa'nın 17. maddesinin ikinci fıkrası da kanunlara atıf yapan şu hükmü içermektedir: "... kanunda yazılı haller dışında, kişinin vücut bütünlüğüne dokunulamaz; rızası olmadan bilimsel ve tıbbi deneylere tâbi tutulamaz." AYM anılan hüküm kapsamında değerlendirmeler yaptığı B.P.O. [GK], B. No: 2015/19012, 27.3.2019 kararında şu değerlendirmelere yer vermiştir: "67. ... yasal düzenlemede cinsel organda yapılan aramaların iç beden muayenesi olduğu, bu muayenenin ancak Cumhuriyet savcısı ve/veya hâkim kararı ile yapılabileceği, ayrıca muayene işlemini doktor veya sağlık görevlisi dışında başka bir kimsenin yapamayacağı belirtilmiştir. Anılan bu kanuni düzenlemeler anayasal hakkın ne şekilde sınırlandırılacağı ile doğrudan ilgilidir ve birey lehine bazı güvenceler içermektedir. Dolayısıyla söz konusu kanuni sınırlamalara uyulmaması hâlinde anayasal hakkın da ihlal edilmesi durumu ortaya çıkabilecektir. ..."

⁵ Y.T. [GK], B. No: 2016/22418, 30.5.2019 kararında bu konuda şu tespitlere yer

AYM, *Tanju Taş* başvurusu hakkındaki kararında;⁶ davacı aleyhine hükmedilen vekâlet ücreti kanuna uygun olarak hesaplanmış olmasına rağmen somut olayın kendine özel koşulları altında davacının anayasal haklarının ihlal edildiğine hükmetmiştir:

“56. 659 sayılı KHK’nin 14. maddesi ile ... idareler lehine vekâlet ücretinin takdir edileceği düzenlenmiştir...

...

61. Belirtilen düzenlemenin, ... hukuk hizmetlerinde etkililik ve uzmanlaşma ile kamu yararının sağlanmasına yönelik amacı dikkate alındığında müdahalenin meşru bir amacının olmadığı söylenemez. Bu çerçevede, talep konusunun reddedilen kısmının belirli bir oranının karşı tarafa vekâlet ücreti olarak ödenmesi yükümlülüğü öngörülmesi tek başına mahkemeye erişim hakkını ihlal eden bir müdahale olarak nitelendirilemez.

62. Ancak somut olayın koşulları bir bütün halinde değerlendirildiğinde, başvurusunun maddi durumunun elverişsiz olması nedeniyle lehine adli yardım kararı verildiği, ayrıca dava açıldığı sırada ıslah imkânının olmaması nedeniyle hak kaybına uğramamak amacıyla talebini yüksek tuttuğu, bilirkişi raporunun nakdi tazminat tutarını göz önüne alarak hesapladığı, tespit edilen maddi tazminat tutarı ile beraber başvuru hak kazandığı tazminatın yaklaşık 3/4’ünü vekâlet ücreti adı altında davalı idareye geri ödemek zorunda bırakıldığı ve açılan tazminat davasının bu şekilde başvuru açısından anlamsız hale geldiği dikkate alındığında yapılan müdahalenin ölçülü olduğu söylenemez.”

Öte yandan AYM -bu çalışmanın konusu bakımından özel bir önem taşıması hasebiyle- adil yargılanma hakkı bağlamında hakka-niyete uygun yargılanma hakkı kapsamındaki silahların eşitliği ilkesi açısından yaptığı incelemelerde de, yargılama süreçlerinde, Anayasa altı mevzuatta öngörülen bazı usullere aykırılıkları ya da eksiklikleri tek başına hak ihlali olarak değerlendirmemekte, söz konusu aykırılık

verilmiştir.”75. ... ihlalin ve sonuçlarının giderilebilmesi, benzer nitelikteki diğer başvuruların idari mercilerce bu yolla çözülmesi ve benzeri yeni ihlallerin önüne geçilebilmesi için ihlale yol açan kanun hükmünün gözden geçirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.”

⁶ Tanju Taş, B. No: 2014/9052, 11.12.2014.

ya da eksikliği yargılamanın bütünlüğü içinde ele almakta ve yargılama sürecinde anılan eksiklik ya da aykırılıklar telafi edilmişse hak ihlali olmadığı sonucuna ulaşabilmektedir. AYM'nin bu konudaki yaklaşımı çok yakın tarihli bir karara konu olan ve vergi tekniği raporunun (VTR) tebliğ edilmemesini konu edinen *Ayfer Atalmış* başvurusu⁷ üzerinden izlenebilir. Anılan kararın ilgili bölümleri şöyledir.

*“42. Olayda Şirket hakkında düzenlenen vergi tekniği raporu başvuru-
cuya tebliğ edilmemiş ise de anılan Şirkete ilişkin olarak vergi tekniği raporu
içeriğinde yer alan ve Şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu kanaatine
ulaşılmasını sağlayan tespitler mahkeme kararında işlenmiş ve bu suretle baş-
vurucu, olgulardan haberdar olmuştur. Şirketin 1.1.2008 tarihinden sonra
düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu kanaatine varılmasını temin eden
tüm olguların mahkeme kararında yer almasının ve başvurucunun bunlara
karşı iddia ve itirazlarını Bölge İdare Mahkemesinde ileri sürme imkânına
kavuşmasının savunma hakkında meydana gelen kısıtlamayı telafi edici bir
imkân olduğu değerlendirilmiştir...”*

AYM'nin bu kararından da görüldüğü üzere mahkeme esas olarak idari süreç ve yargılama sürecindeki usul eksikliklerini tek başına hak ihlali sonucuna varmak için yeterli görmemekte, başvuruya konu olan süreci bir bütün olarak değerlendirmekte ve başvuru bir şekilde kendisi hakkındaki iddialardan haberdar olmuş ve bu iddialara karşı cevaplarını sunma imkanı elde etmiş ise adil yargılanma hakkının ihlal edilmediği sonucuna varmaktadır.

Yukarıda belirtilenin aksi bir durumda yani usul eksiklikleri yargılamanın bütünü dikkate alındığında hakkaniyete aykırı sonuçlara varılmasına neden olmuş ise adil yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmaktadır. Çetin Emre Haytoğlu ve Okan Özcan başvurusu hakkındaki⁸ aşağıda ilgili bölümleri sunulan karar bu konuda oldukça aydınlatıcıdır:

“32. İdari para cezası tutanaklarında belirtilen mevkiin av yasağı olan sahilden itibaren 2 millik bölge içinde yer alıp almadığının belirlenmesinin teknik incelemeyi gerektirdiği izahtan varestedir. Başvu-

⁷ Ayfer Atalmış, B. No: 2016/12198, 9.6.2020. AYM'nin bu karardaki yaklaşımı hakkaniyete uygun yargılanma hakkı ve mükellef hakları üzerindeki etkileri bakımından ayrı bir çalışmanın konusunu oluşturabilir.

⁸ Çetin Emre Haytoğlu ve Okan Özcan, B. No: 2016/11861, 13.6.2019.

rucular tarafından ileri sürülen söz konusu iddia, Mahkemeye 2577 ve 6100 sayılı Kanunlarla tanınan imkân kullanılarak gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılması suretiyle açıklığa kavuşturulması gereken bir olgudur.

33. Sonuç olarak teknik rapor olmadan başvuru sahiplerinin bu iddiasını ispatlanmasının mümkün olmayacağı dikkate alındığında mahkemece bu iddiaya ilişkin bir irdeleme ve araştırma yapılmadan uyuşmazlıkların sonuçlandırılması başvuru sahiplerinin davalı idareye nazaran zayıf bir konuma düşürülmesi sonucunu doğurmuştur. Bu durum silahların eşitliği ilkesiyle çelişmektedir.”

Sonuç olarak AYM içtihadında dikkat çekildiği üzere temel hak ve özgürlüklere saygı, tüm devlet organlarının anayasal görevi olup bu görevin ihmaline bağlı oluşan hak ihlallerinin giderilmesi de idari ve yargısal makamlara düşen bir ödevdir.⁹ Temel hak ihlallerini öncelikle idare ve yargısal makamların düzeltmekle görevli olması anılan ihlalleri giderme konusunda bireysel başvurunun son ve olağanüstü bir hak arama yolu olmasının tabii bir neticesidir.¹⁰ GÖZTEPE’nin belirttiği üzere; bireysel başvuru yolu ancak Anayasa’da öngörülen asgari güvencelerin sağlanamadığı durumlarda “son çare” olarak çalışan bir müessesedir.¹¹

C. ANAYASA MAHKEMESİNİN GÖREVİ: ANAYASAYI YORUMLAMAK VE UYGULAMAK

Bir önceki başlıkta yapılan açıklamaları tamamlayıcı mahiyette şu tespitler de yapılabilir. AYM’nin norm denetimi ve bireysel başvuru kapsamındaki görevi normatif düzenlemelerin ya da diğer kamu gücü işlemlerinin Anayasa’ya uygunluğunu denetlemektir. AYM iptal ya da hak ihlali sonucuna vardığında/varmadığında bu sonuçların dayanağını anayasal hükümler oluşturmaktadır.

⁹ Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt, § 16.

¹⁰ Necati Gündüz ve Recep Gündüz, B. No: 2012/1027, 12.2.2013, § 20.

¹¹ Ece Göztepe, “Alman Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Türk Anayasa Mahkemesi’nin Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi”, V. Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısında Sunulan Bildiri, 2015, s. 8, http://www.kamu-hukukculari.org/upload/dosyalar/Ece_GyoZTEPE222.pdf, 18.9.2020.

Yargı makamları arasındaki işbölümü çerçevesinde istisnai bazı görevleri bir yana bırakılırsa¹² AYM'nin fonksiyonu Anayasa'ya uygunluk denetimi yapmaktır. Daha spesifik olarak, temel hakların ihlal edildiği yönündeki bireysel başvurular incelenirken AYM'nin denetimde esas aldığı normlar Şahin Alpay (2) kararında¹³ şu şekilde ifade edilmiştir:

“52. ... Anayasa Mahkemesi, Anayasa ve Sözleşme'nin ortak koruma alanında bulunan temel hak ve özgürlüklerin ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvuruları incelemek ve karara bağlamak durumundadır. Anayasa Mahkemesi, bu incelemeyi temel hak ve özgürlüklere ilişkin olarak Anayasa'da öngörülen güvencelere göre yapar.”

AYM'nin yukarıdaki kararından anlaşıldığı üzere, AYM'nin görevi kamu gücü işlemlerinin anayasal güvencelere uygunluğunu denetlemektir. AYM temel haklara müdahale söz konusu olmadıkça derece mahkemelerinin hukuk kurallarını uygulaması ve yorumlaması ile ilgili hususlarla da ilgilenmez.¹⁴ Öte yandan temel haklara müdahale olduğu durumlarda da AYM'nin ilgilendiği husus bu yorum ve uygulamaların kanuna uygunluğu ya da aykırılığı değil anayasal haklara etkileridir. Söz konusu yorum ve uygulamalar temel haklara müdaha-

¹² Siyasi partilerin mali denetimi ve yüce divan görevi gibi bazı özel durumlarda AYM'nin de kanuna uygunluk denetimi yapması söz konusu olabilmektedir.

¹³ Şahin Alpay (2) [GK], B. No: 2018/3007, 15.3.2018.

¹⁴ İsmet Sarıcı, B. No: 2012/1304, 25.2.2015 kararında belirttiği üzere; “26. ... Bunun tek istisnası, derece mahkemelerinin tespit ve sonuçlarının adaleti ve sağduyuyu hiçe sayan tarzda bariz takdir hatası veya açık keyfilik içermesi ve bu durumun kendiliğinden bireysel başvuru kapsamındaki hak ve özgürlükleri ihlal etmiş olmasıdır. Bu çerçevede, kanun yolu *şikayeti* niteliğindeki başvurular, bariz takdir hatası veya açık keyfilik bulunmadıkça Anayasa Mahkemesince incelenemez.”Yukarıdaki içtihat çerçevesinde temel haklarla bağlantı kurulmadığı takdirde derece mahkemeleri önünde dava konusu yapılmış maddi olay ve olguların kanıtlanması, delillerin değerlendirilmesi, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması ile derece mahkemelerince uyumsuzlukla ilgili varılan sonucun esas yönünden adil olup olmaması bireysel başvuru kapsamında incelenemeyecektir. Yerleşik içtihat bu şekilde olmakla birlikte AYM, Kenan Özteriş, B. No: 2012/989, 19.12.2013 ve Mehmet Geçgel, B. No: 2014/4187, 18.4.2019 kararlarında derece mahkemelerinin yorum ve tespitlerinin bireysel başvuru kapsamındaki hak ve özgürlükleri ihlal etmiş olması şartının sağlanıp sağlanmadığı hususunu değerlendirmeksizin ilgili mahkeme kararlarının bariz takdir hatası içerdiği kanaatine ulaşmış ve başvurucuların hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna varmıştır. Bu kararların AYM'nin genel içtihadıyla uyumlu olmadığına dikkat çekmek gerekir.

le oluşturacak nitelikteyse AYM bu yorum ve uygulamaların anayasal hakların ihlalini oluşturup oluşturmadığını denetler. Bu yönüyle bireysel başvuru yolu da bir hukuki uyuşmazlığı tüm yönleriyle ele alan bir dava yolu olmayıp uyuşmazlıkları sadece anayasal haklara etkileri ölçüsünde değerlendiren bir müessesedir.

EREN'in belirttiği gibi Anayasa Mahkemeleri, anayasaya uygunluk denetimi yapan ve bu görevini yaparken anayasal kavramları özgün ve özerk bir biçimde yorumlama yetkisini uhdesinde bulunduran yargı mercileridir.¹⁵ ARSLAN'ın dikkat çektiği üzere, bu yorumlama ve uygulama yetkisi temel hakların korunması noktasında anayasanın metninden çok daha kritik önemdedir.¹⁶

D. DERECE MAHKEMELERİNİN GÖREVİ: KANUNLARI YORUMLAMAK VE UYGULAMAK

Anayasa yargısı dışında kalan -istinaf ve temyiz mercileri de dâhil olmak üzere- derece mahkemelerinin görevi, önlerine gelen uyuşmazlığı çözerken Anayasa dışındaki mevzuat hükümleri çerçevesinde bir sonuca ulaşmaktır.¹⁷ Bu anlamda derece mahkemeleri önlerindeki meseleyle doğrudan ilgili olsa bile kanun hükümlerini bir kenara bırakarak Anayasa hükümlerini uygulama imkan ve yetkisine sahip değildir.

Derece mahkemeleri davaya uygulanacak kural niteliğindeki kanun hükümlerinin Anayasa'ya aykırı olduğunu değerlendirmemişse zaten ortada Anayasal hükümlere müracaat edilmesini gerektiren bir durum yoktur. Aksi bir durumda da yani mahkemeler önlerindeki davada uygulanacak kanun hükümlerinin Anayasa aykırı olduğu kana-

¹⁵ Abdurrahman Eren, "Hukuki Yorum Yöntemleri Açısından Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasanın Yorumuna Etkileri", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2016, Sayı 33, s. 231.

¹⁶ Zühtü Arslan, "Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması: Anayasa'nın 13. maddesi Üzerine Bazı Düşünceler", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2002, Sayı 19, s. 154.

¹⁷ İstisnai bazı durumlarda derece mahkemeleri önündeki uyuşmazlığa doğrudan anayasal hükümlerin uygulanması gerekebilir ve derece mahkemeleri doğrudan doğruya Anayasa hükümlerini yorumlayarak bir sonuca ulaşabilirler. Örneğin Yargıtay 16. Ceza Dairesi yasama dokunulmazlığını gerekçe göstererek tahliye talebinde bulunan bir milletvekili hakkındaki kararında Anayasa'nın yasama dokunulmazlığı ile ilgili geçici 20. maddesini Anayasa'nın ilgili gördüğü diğer hükümleriyle birlikte yorumlamış ve milletvekilinin başvurusunu söz konusu Anayasa hükümlerini yorumlamak ve uygulamak suretiyle reddetmiştir (bkz. Yargıtay 16. Ceza Dairesi'nin 19.7.2018 tarihli ve E. 2018/2088 K. 2018/10 sayılı kararı)

atında olsalar dahi kanun hükümlerini bir kenara bırakarak davaya Anayasa hükümlerini uygulama imkânları yoktur.

Çünkü Anayasa'nın 152. maddesi gereği bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin (CBK) hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, AYM'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Mahkeme, Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümle birlikte karara bağlanır. AYM, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır.¹⁸ Ancak, AYM'nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

Yukarıdaki anayasal hüküm gereği bir mahkeme davaya uygulacak bir kanun ya da CBK hükmü varsa AYM tarafından bu kanun ya da CBK hükmü iptal edilmediği müddetçe bu kanun ya da CBK'nın Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatinde olmasına rağmen kanunu ihmal ederek doğrudan Anayasa'yı uygulama yetkisine sahip değildir. Bu durum ülkemizin tercih ettiği anayasa yargısı sisteminin zorunlu bir sonucudur. Çünkü AYM'nin görev ve yetkilerini ele alan Anayasa'nın 148. maddenin birinci fıkrası uyarınca, *"Anayasa Mahkemesi, kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ... Anayasaya şekil ve esas bakımından uygulanmasını denetler"*.

Kanunların ihmal edilmesi ve doğrudan anayasa hükümlerinin uygulanmasına ilişkin bir yetki Amerikan modeli anayasa yargısının geçerli olduğu ülkelerde mümkündür. GÖZLER'in izah ettiği üzere,¹⁹ Amerikan modeli anayasa yargısı sisteminde, yargılamayı yapan mah-

¹⁸ 1961 Anayasası'nın 151. maddesinde yer alan hükümler AYM'nin Anayasa'da belirlenen süre içinde bir karar vermemesi durumunda Anayasa'ya aykırılık sorununun derece mahkemelerince çözülmesine imkan vermekteydi. Böyle bir durumda idari yargı mahkemelerinin Anayasa'ya aykırı gördükleri bir kanuna uygun olan bir idari işlemi, işlemin dayanağını oluşturan kanunun anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal edebilecekleri düşünülebilir. Ancak bu halde dahi derece mahkemeleri Anayasa'ya aykırılık sorununu sadece kendi önlerindeki dava ile sınırlı olarak çözüme kavuşturabilirler. Böyle bir durumda kanunun iptali değil somut dava bakımından ihmali söz konusu olabilir.

¹⁹ Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, s. 449.

kemeler kanun ile anayasa arasında çatışma söz konusu olduğunda önündeki dava bakımından kanunu ihmal etme yetkisine sahiptir. Böyle bir durumda mahkemeler kanunu ihmal ederek doğrudan anayasayı uygulayabilir. Bu sistemde, anayasaya aykırı olan kanun, aslında resmen “iptal” edilmez; o kanun “ihmal” edilir.

Bu modelin geçmişi 1803 yılında görülen “*Marbury v. Madison*” davasından başlamaktadır. Bu davada, anayasanın üstünlüğü ilkesine referansla, Amerikan Anayasası’nda bu yönde açık bir düzenleme olmamasına karşın, kanunların anayasaya aykırı olmaları durumunda mahkemelerin bu kanunu uygulamaması gerektiği yönünde karar alınmıştır. Bu karar sonrasında ABD’de tüm hakimlerin önlerindeki davalarda uygulayacakları kanunların anayasaya aykırılığını denetleyebilecekleri görüşü benimsenmiştir.²⁰

Bu çerçevede anayasa yargısında Amerikan modelinin iki ayırt edici özelliği bulunduğu ifade edilebilir. Birincisi, anayasa aykırılık denetimi spesifik bir mahkemenin yetkisinde olan bir konu olmayıp bütün mahkemeler önlerindeki davalar bakımından bu denetimle yetkilidir. İkinci olarak denetimi yapan mahkeme kanunun anayasaya aykırı olduğunu tespit ettiğinde yapacağı iş kanunu iptal değil ihmal etmektir. Yani kanun hukuk düzeninde kalmaya devam eder ancak mahkemenin önündeki davaya uygulanmaz.²¹

Ülkemizin de dahil olduğu Avrupa modeli anayasa yargısı sisteminde ise kanunların Anayasa’ya uygunluğu bu konuda denetim yapmakla görevlendirilmiş Anayasa yargısı organlarınca incelenir. Avrupa modeli anayasa yargısı sisteminde derece mahkemeleri, bir kanunun anayasaya aykırı olduğu kanaatine ulaşmış olsalar dahi kanunu ihmal etmek ve lex superior (üst kanun) ilkesi uyarınca doğrudan anayasa hükmünü uygulamak yetkisine sahip değildir. Böyle bir çatışma söz konusu olduğunda mahkemelerin yapacağı şey meseleyi anayasa yargısı organları önüne taşımaktır.²²

²⁰ Levent Gönenç, Yasaların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi ve Anayasa Yargısı, 2010, s. 7, https://www.tepav.org.tr/upload/files/1295967249-5.Yasalarin_Anayasaya_Uygunlugunun_Denetimi_ve_Anayasa_Yargisi.pdf, 29.8.2020.

²¹ a.g.e., s. 7.

²² Kemal Gözler, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, s. 455.

Bu bağlamda Avrupa modelinin benimsendiği ülkemiz bakımından, kanunlarda temel hak ve hürriyetlere ilişkin olarak Anayasa'ya kıyasla daha düşük koruma sağlanması durumunda derece mahkemelerince izlenmesi gereken usul uygulanması gereken kanun hükmünün asgari anayasal güvencelere aykırılığı iddiasıyla AYM'ye itiraz yolunu işletmektir.

GÖZLER'in yaptığı açıklamalar çerçevesinde konu açıklanacak olursa bir kanun Anayasaya aykırı olsa bile, derece mahkemele-ri, doğrudan Anayasa hükümlerini değil, Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatine ulaştıkları kanunu uygulamak durumundadırlar. Derece mahkemelerinin önlerindeki davaya uygulayacakları bir kanun hükmünü Anayasa'ya aykırı görmeleri halinde yapmaları gereken şey Anayasa'nın "*Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesi*" kenar başlıklı 152. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmü gereğince "*bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun... hükümlerini Anayasaya aykırı görürse... Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır*". Bu anayasal hüküm nedeniyle, hukuk sistemimizde, kanun ile Anayasa arasında bir çatışma olması halinde bu çatışmayı çözmeye davaya bakan mahkemeler yetkili değildir. Anılan hüküm mefhumu muhalifinden derece mahkemelerinin, kanun hükmünü ihmal etmelerine engeldir. Derece mahkemeleri kanunları "ihmal" yolunu seçemezler. Çünkü bu konuda yetkisizdirler. Böyle bir durumda mahkemelerin yapması gereken şey itiraz yolunu işletmektir.²³

Yukarıda belirtilen yargının aksinin yani derece mahkemelerinin kanunu ihmal edebileceğinin kabulü, Anayasa'nın 6. maddesinin üçüncü fıkrasındaki "*Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa-dan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.*" hükmü ile bağdaştırılamaz. GÖZLER'in belirttiği üzere, her ne kadar Anayasa'nın 11. maddesinin ikinci fıkrasında "*Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz*" ibaresine yer verilmiş ise de kuralların çatışmasına ilişkin yorum kuralları çerçevesinde 11. maddeye nazaran özel hüküm niteliğine haiz olan 152. madde nedeniyle, derece mahkemeleri önlerindeki davaya uygulayacakları kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu kanaatine ulaşırsalar dahi 11. mad-

²³ Kemal Gözler, Türk Anayasa Hukuk Dersleri, 18. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2015, s. 445.

deye dayanarak kanunu ihmal suretiyle doğrudan Anayasa'ya dayanarak hüküm tesis etme yoluna gidemezler.²⁴

Derece mahkemeleri kanunlar veya CBK'larla Anayasa arasında bir çatışma olduğu durumlarda dahi doğrudan Anayasa'yı uygulama yetkisine sahip olmadığına göre böyle bir çatışmanın vaki olmadığı durumlarda kanunu ya da CBK'yı ihmal etme yetkisine evleviyetle sahip değildirler. Bu bağlamda kanunlarda temel hak ve hürriyetlere ilişkin olarak Anayasa'yla eşit ya da Anayasa'ya kıyasla daha yüksek koruma sağlanması durumunda derece mahkemelerince uygulanması gereken norm kanundur. Daha düşük bir koruma sağlanmışsa itiraz yoluna gidilmesi mümkün olmakla birlikte itiraz merci olan AYM tarafından bir iptal kararı verilmediği müddetçe uygulanması gereken norm yine kanundur.

Anayasa'nın 152. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak, AYM'nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme buna uymak zorundadır.

İdari yargı bakımından konu ele alınacak olursa idari yargıç idari işlemin hukuka uygunluğunu kanunu bir kenara bırakıp Anayasa bakımından değerlendiremez. Buna AYM'ye itiraz yolunu düzenleyen 152. madde engeldir. İdari işlemin dayandığı kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu düşünülüyorsa yapılması gereken şey itiraz yolunu işletmektir. Eğer idari işlem kanuna uygun ise AYM kanunu iptal etmediği müddetçe hukuka uygun kabul edilir. AYM kanunu iptal etmediği sürece kanun, idari işlem ile Anayasa arasında bir perde işlevi görür ve idari işlemin Anayasa'ya aykırı olarak nitelendirilmesine engel oluşturur.²⁵

İdari yargı hakiminin kanunun Anayasa'ya aykırı olduğu hususunda herhangi bir tereddütü yoksa kanunu ihmal etmesi zaten düşünülemez. Çünkü hukuk sistemimizde idari yargı mercilerinin önlerindeki uyuşmazlıkları kanunları göz ardı ederek çözmeleri düşünülemez.

²⁴ Kemal Gözler, "Anayasa Yargısı", 2000, www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm (29.8.2020)

²⁵ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2018, s. 324.

III. ASGARİ ANAYASAL GÜVENCELERİN KANUNLARDAKİ DAHA YÜKSEK GÜVENCELERE RAĞMEN “HAKLARI DARALTICI” AMAÇLARLA KULLANILMASI SORUNU

Kanunlardaki temel hak ve özgürlüklere ilişkin daha yüksek güvencelere rağmen derece mahkemeleri önündeki uyuşmazlıkların Anayasadaki asgari güvenceler esas alınarak çözülmeye çalışılması hem yargı organları arasındaki iş bölümüne hem kanun koyucunun iradesine hem de derece mahkemelerinin (Anayasa’yı değil) kanunları yorumlamak ve uygulamak şeklindeki görevine uygun düşmemektedir.

Gerçekten de kanun koyucu mevzuatın kimi yerlerinde Anayasa’daki asgari güvencelerin ötesinde hükümler ihdas etmiştir. Örneğin Anayasa’nın 19. maddesinin beşinci fıkrasına göre yakalanan veya tutuklanan kişi, tutulma yerine en yakın mahkemeye gönderilmesi için gerekli süre hariç en geç kırk sekiz saat ve toplu olarak işlenen suçlarda en çok dört gün içinde hâkim önüne çıkarılır. Ancak aynı konuyu düzenleyen 4.12.2004 tarihli ve 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 91. maddesine göre gözaltı süresi, yakalama yerine en yakın hâkim veya mahkemeye gönderilmesi için zorunlu süre hariç, yakalama anından itibaren yirmi dört saati geçemez. Yakalama yerine en yakın hâkim veya mahkemeye gönderilme için zorunlu süre on iki saatten fazla olamaz. Toplu olarak işlenen suçlarda, delillerin toplanmasındaki güçlük veya şüpheli sayısının çokluğu nedeniyle; Cumhuriyet savcısı gözaltı süresinin, her defasında bir günü geçmemek üzere, üç gün süreyle uzatılmasına yazılı olarak emir verebilir.

Görüldüğü üzere Anayasa bireysel suçlarda gözaltı süresinin 48 saat olabileceğini düzenlemiş iken kanun koyucu bu konuda daha yüksek bir standart benimsemiş ve gözaltı süresini 24 saat ile sınırlamıştır. Böyle bir düzenlemenin Anayasa’ya aykırılığından söz edilemez, çünkü kanundaki düzenleme Anayasa’daki düzenlemenin gerisine düşmemiş bilakis ötesine geçmiştir. Bu gibi durumlarda derece mahkemeleri tabiatıyla bireyler bakımından anayasal standartlara nazaran daha yüksek koruma öngören kanun hükümlerini uygulamak durumundadırlar. Derece mahkemelerinin Anayasa’daki daha düşük standartları gerekçe göstererek bireyleri özgürlüklerinden yoksun bırakması düşünülemez.

Derece mahkemelerinin kanunlardaki daha yüksek standartlara rağmen Anayasa’da daha düşük güvence öngören hükümleri esas alması temel hakları daraltıcı bir özelliğe sahiptir. Hâlbuki AYM’nin yerleşik içtihadındaki hukuk devleti tanımında belirtildiği üzere temel haklar yönünden Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren devlettir.²⁶ Bu bağlamda kanunlardaki daha yüksek güvencelere rağmen anayasadaki asgari güvenceleri esas almaya çalışmak hukuk devleti ilkesiyle de bağdaşmaz.

Bu türden bir yaklaşım temel haklar konusundaki standartların yukarıda değil aşağıda eşitlenmesi anlamına gelir. Derece mahkemelelerinin bu yaklaşımı daha ileri bir koruma seviyesi öngören hükümlerin bir kenara bırakılması sonucu doğurur. Anayasa’da ya da mevzuatın başka bir yerinde Anayasa ile kanunlar arasında bu türden bir farklılık söz konusu olduğunda düşük standardın tercih edilmesine imkân veren herhangi bir düzenleme olmamasına rağmen hakları koruma standardı düşürülmüş olur.²⁷

Aslında Anayasa’nın 14. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *“Anayasa hükümlerinden hiçbirisi, Devlete veya kişilere, Anayasayla tanınan temel hak ve hürriyetlerin yok edilmesini veya Anayasada belirtilenden daha geniş şekilde sınırlandırılmasını amaçlayan bir faaliyette bulunmayı mümkün kılacak şekilde yorumlanamaz.”* şeklindeki hükmün derece mahkemelerinin anayasal hükümleri kanunlardaki daha üst güvenceleri anlamsız kılacak şekilde yorumlamasına engel olduğu düşünülebilir. Hükmün esas olarak anayasal güvencelerin gerisinde bir yorum yapılmasına engel olmayı hedeflediği açık olmakla birlikte, anılan hüküm bir yönüyle de anayasal hükümlerin temel hakları daraltıcı enstrüman olarak kullanılmasına karşı bir içeriğe sahiptir. Bu hükmün ülkemizin de tarafı olduğu ve insan hakları bakımından Anayasamızın 90. maddesindeki zımni ve 148. maddesindeki açık atıf nedeniyle hukuk

²⁶ Birçok karar arasından örnek bir karar için bkz. AYM, E. 2016/44, K. 2016/153, 7.9.2016, § 5.

²⁷ AYM’nin de kimi haklar bakımından daraltıcı bir yaklaşım benimsediği ve düşük standartları tercih ettiği yönündeki eleştiriler için bkz. Ersoy Kontacı, “Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuruda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin Yorumu”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2014, Sayı 4, s. 114, 115; Akif Yıldırım, Halil İbrahim Dursun, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 53. Madde Düzenlemesinin Türk Hukukuna Etkisi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 2014, Cilt 9, Sayı 100, ss. 126-134.

sistemimiz bakımından kritik bir öneme sahip olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) 17. maddesindeki *"Bu Sözleşme'deki hiçbir hüküm, bir devlete, topluluğa veya kişiye, Sözleşme'de tanınan hak ve özgürlüklerin yok edilmesi veya bunların Sözleşme'de öngörülmüş olandan daha geniş ölçüde sınırlandırılmalarını amaçlayan bir etkinliğe girişme ya da eylemde bulunma hakkı verdiği biçiminde yorumlanamaz"* şeklindeki hükmün Anayasa'mıza uyarlanmış hali olduğu düşünülebilir.

AİHS dışındaki farklı normlar tarafından daha yüksek koruma sağlanması durumunda uygulanması gereken normun hangisi olduğu konusu AİHS'in 53. maddesinde daha açık bir biçimde yer bulmuştur. Anılan hükme göre: *"Bu Sözleşme hükümlerinden hiçbirisi, herhangi bir Yüksek Sözleşmeci Tarafın yasalarına ve onun taraf olduğu başka bir Sözleşme uyarınca tanınmış olabilecek insan hakları ve temel özgürlükleri sınırlayacak veya onları ihlal edecek biçimde yorumlanamaz."*

Söz konusu hüküm ulusal hukukta ya da tarafı olunan diğer uluslararası hukuk normlarında daha üst bir koruma sağlandığı durumlarda AİHS'in hakları daraltıcı bir araç olarak kullanılmasını engellemek amacıyla ihdas edilmiştir. Bu bağlamda AİHS hükümleri de temel haklar bakımından birtakım asgari güvenceler öngörmekte ve bu asgari güvencelerin ötesine geçen hukuki normların varlığı durumunda AİHS'in değil yüksek koruma sağlayan normun uygulanmasını düzenlemektedir.²⁸

Her ne kadar Anayasa'mızda bu mahiyette açık bir hüküm bulunmamakta ise de, derece mahkemelerince kanunların Anayasa'ya aykırı olması durumunda dahi ihmal edilemeyeceğine ilişkin bir tasarıma sahip olan hukuk sistemimiz, Anayasa'ya aykırı olmayan kanunların ihmal edilmesine pekâlâ izin vermez. Bu bağlamda Anayasa'daki güvencelere eşit ya da ondan daha fazla güvence sağlayan kanuni düzenlemelerin varlığı durumunda Anayasa hükümleri derece mahkemelerince bireylerin hak ve özgürlüklerini sınırlamak için bir araç olarak kullanılamaz.²⁹

²⁸ Örneğin AİHS'in 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kişilerin özgürlüğünden yoksun bırakılabileceği haller bakımından makul şüpheyi yeterli görmüşken; Anayasa bu konuda 19. maddenin üçüncü fıkrasında kuvvetli belirti kriterini koyarak daha yüksek bir standart belirlemiştir.

²⁹ Her ne kadar Ülkü Azrak, "İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu" başlıklı çalışmasında Danıştayın eski dönemlerdeki bir kararını Danıştay'ın kanunu ihmal

Aksi bir yaklaşım temel haklara ilişkin standartları kanun koyucunun irade ettiği standartların da gerisine çekmek için anayasal hükümlerin, hukuki temellerden yoksun, bireylerin hak ve özgürlüklerinin kapsamını daraltıcı bir biçimde kullanılması anlamına gelir. Emekli bir AYM üyesinin başka bir bağlamda AYM kararına karşı oy yazarken dikkat çektiği tespitler tam da bu noktada oldukça anlamlı hale gelmektedir:³⁰

“Temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasında bu tarz daraltıcı yorumların yapılması, demokratik gelişimin akışı sürecine ters düşen ve bu hak ve özgürlüklerin içinin boşaltılması yolunun açılmasına zemin oluşturan, tehlikeli bir yöntemdir.”

Sonuç olarak EREN’in isabetle ifade ettiği üzere; hukuk sistemi-mizde derece mahkemelerinin ihmal yöntemini benimseyerek, doğrudan anayasa hükümlerini tatbik etme yetkisi yoktur. Kanunların Ana-

ettiği örnekler arasında göstermiş ise de kanımızca anılan kararda kanunun ihmal değil Anayasa’ya uygun yorumlanmaya çalışılması söz konusudur. Azrak’ın atfı yaptığı Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun E. 1988/6, K. 1989/4, 7.12.1989 kararının ilgili bölümleri şöyledir: “...Anayasa’nın 122. maddesinden alan ve bu maddede belirtilen durumlara bağlı olarak yürürlüğe konulan sıkıyönetimin geçici bir nitelik taşıması, dolayısıyla sıkıyönetim komutanlığınca alınan önlemlerin de sıkıyönetim süresi ile sınırlı bulunması; Anayasa’nın 15. ve 122. maddelerinde sıkıyönetim halinde temel hak ve özgürlüklerin durumu gerektirdiği ölçüde kısıtlanabileceğinin veya durdurulabileceğinin, 13. maddesinde de bu sınırlamaların Anayasa’nın özüne ve ruhuna uygun olması gerektiğinin, demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacaklarının ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılmayacaklarının açıklanmış olması nedenleri ile 1402 sayılı Sıkıyönetim Kanunu’nun 2. maddesinin 2766 sayılı Yasa ile değişik son fıkrasında yer alan “ ... bir daha kamu hizmetlerinde çalıştırılmazlar” ibaresini sıkıyönetim süresiyle sınırlı bir hüküm olarak değerlendirmek ve bunun sadece sıkıyönetim süresince hukuki sonuç doğurabileceğini kabul etmek gerekmektedir...” Azrak bu karar bakımından Danıştayın önündeki uyuşmazlıkta kanunu aşarak doğrudan Anayasa hükümlerini uyguladığını ileri sürmüştür. (Ülkü Azrak, “İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu”, Anayasa Yargısı, 1993, Sayı 9, s. 329, 330). Bu karar bakımından Azrak’ın belirttiği kesinlikte bir değerlendirme yapma olanağı olmadığı düşünülmektedir. Danıştay bu kararında, önündeki uyuşmazlıkta kanunu ihmal etmemiş sadece Kanun’un Anayasa’ya uygun yorumunu yapmaya çalışmıştır. Azrak’ın dikkat çektiği üzere kanunun açık lafzına rağmen verilmiş olması hasebiyle bu karar sıra dışı bir karar olmakla beraber (a.g.e, s. 338,339) Danıştay’ın bu davayı kanun yerine Anayasa hükümlerini uygulayarak çözdüğünü söyleme imkânı yoktur. Burada olması gereken durumun Danıştayın kanunun açık lafzına rağmen bir karar vermesi yerine AYM’ye itiraz yolunu işletmesi olduğu düşünülebilir.

³⁰ AYM, E. 2004/31, K. 2007/11, 31.1.2007 kararındaki Osman Alifeyyaz Paksüt’ün karşı oy yazısı.

yasaya uygunluğunu denetleme ve gerektiğinde anılan düzenlemeleri iptal etmek suretiyle hukuk alemindeki varlıklarına son verme yetkisi AYM'nindir. AYM bir kanunu iptal etmediği müddetçe derece mahkemeleri o kanunu uygulamaktan kaçınamazlar. Kanunu ihmal ederek doğrudan Anayasa'yı uygulamaya çalışmak derece mahkemeleri açısından hukuki bir yöntem olarak görülemez.³¹

IV. BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ KONUSUNDA DANIŞTAY'IN VERGİ HUKUKUNDAKİ HAKLARI DARALTAN YÖNDE VERDİĞİ KARARIN İNCELENMESİ

A. İNCELEMeye KOnu DANIŞTAY KARARI

İncelenen karar; 24.6.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan DVDDK'nın 19.2.2020 tarihli ve E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı kararıdır. Anılan karar Danıştay'a yapılan temyiz başvurusu üzerine verilmiş bir karar olmayıp, 6.1.1982 tarihli ve 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendine göre verilen bir norm kararıdır.

Kararın hukuki dayanağı anılan bentte “Benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyumsuzluğun giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay'dan bu konuda karar verilmesini istemek”³² şeklinde ortaya konmuştur. Bu hüküm kapsamında, istem Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi'nin (BİM) 1. Vergi Dava Dairesi ile 2. Vergi Dava Dairesi'nin benzer olayları konu

³¹ Abdurrahman Eren, “YSK'nın Referandum Kararına Karşı AYM, Danıştay, AİHM veya İHK'ne Başvuru Mümkün Mü?”, 2017, <https://www.hukukpolitik.com.tr/2017/05/03/ysknin-referandum-kararina-karsi-aym-danistay-aihm-veya-ihkne-basvuru-mumkun-mu/>, 30.8.2020.

³² 17.10.2019 tarihli ve 7188 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle bu bentte yer alan “Danıştay Başkanlığı'na iletmek” ibaresi “Danıştay'dan bu konuda karar verilmesini istemek” şeklinde değiştirilmiştir.

alan kesin kararları arasında aykırılıklar bulunması üzerine, Gaziantep BİM Başkanının bu yöndeki talebini uygun gören Gaziantep BİM Başkanlar Kurulu'nun 20.2.2019 tarihli kararına istinaden yapılmıştır.

Gaziantep BİM Başkanlar Kurulu'nun aykırılığın giderilmesini istediği konu vergi tarhiyatının dayanağı olan VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin ihbarname ekinde tebliğ edilip edilmemesinin esasa etkili bir şekil esas oluşturup oluşturmadığıdır.³³

Konu hakkında Gaziantep 1. ve 2. Vergi Dava Dairelerinin görüşleri şu şekildedir:

Gaziantep BİM 1. Vergi Dava Dairesi: Karar, VTR ve/veya VİR'in işlemle birlikte tebliğ edilmemesinin davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası oluşturduğu, bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuki isabet bulunmadığı yönündedir.

Gaziantep BİM, 2. Vergi Dava Dairesi: Karar, VTR ve/veya VİR'in işlemle birlikte tebliğ edilmemesinin davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı, bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatları sakatlamadığı yönündedir.

Bölge idare mahkemelerinin (BİM) kararları arasındaki aykırılığı gidermekle DVDDK'nın görevli olması nedeniyle³⁴ kararlar arasındaki aykırılığı *"tarhiyata karşı açılan davalarda davacılar adına düzenlenen VTR ve/veya VİR'in ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde"* gidermiştir.³⁵ Karar 2 aykırı oya karşılık oy çokluğu ile verilmiştir.

³³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.6.2014 tarihli ve E. 2014/304, K. 2014/563 sayılı kararında; "...sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu.." şeklinde değerlendirmede bulunulmuştur.

³⁴ 2576 sayılı Kanun m. 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası şöyledir: "Dördüncü fıkranın (c) bendine göre yapılacak istemler, konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kuruluna iletilir. İlgili dava daireleri kurulunca üç ay içinde karar verilir. Aykırılık veya uyumsuzluğun giderilmesine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca verilen kararlar kesindir."

³⁵ Aynı yönde başka bir Danıştay kararı için bkz. DVDDK'nın 3.7.2019 tarihli ve E. 2019/559 K. 2019/437 sayılı kararı.

Kurul, anılan kararının “*inceleme ve gerekçe*” kısmında; maddi olayı “...davacılar adına yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatlara karşı dava açılmış olup tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya vergi tekniği raporları tarhiyatlara ilişkin ihbarnameler ekinde davacılara tebliğ edilmemiştir” şeklinde ortaya koyduktan sonra ulusal hukuk ile uluslararası hukuk bakımından ilgili gördüğü düzenlemelere yer vermiştir. Bu kapsamda ulusal hukuk bakımından, Anayasa’nın 36., 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (İYUK) 16., 20., 21. ve VUK’un 20., 24., 34., 35. maddelerine, bazı AYM kararlarına; uluslararası hukuk bakımından ise AİHS’in 6. maddesine ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin (AİHM) adil yargılama ve silahların eşitliği ilkesi çerçevesinde verdiği bazı kararlarına yer verilmiştir. Kararın hukuki değerlendirme başlığı altında özetle şu açıklamalara yer verilmiştir.

“...Vergilendirme alanında idare, tesis ettiği tek yanlı ve icrai nitelikteki idari işlemlerle vergi mükelleflerinin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunabilmektedir. Dolayısıyla bu üstün kamu gücü yetkisi kullanımı karşısında davacıların vergi uyumsuzluğu doğuran idari işlemlerin hukuka aykırılığı yolundaki iddialarını etkili bir biçimde ileri sürebilme hakkının kural olarak yargılama sürecinin bütünü içinde korunması gerekir. Bu korumanın sağlanması öncelikle idarenin işlemi tesis etme nedenine ilişkin maddi olay ve olgular ile hukuksal nedenlerin bilinebilir olmasına bağlıdır. Adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin tamamının hakkaniyete uygun yürütülmesini güvence altına aldığından davacıya etkili bir biçimde iddialarını ileri sürme imkânı tanındığı müddetçe idari işlemin tesis edilme nedeninin idari dava açıldıktan sonra ortaya konulmuş olması tek başına bu hakkın ihlal edildiği anlamına gelmez.

Uyumsuzluğu, dava konusu ederek ya da şartların varlığı halinde idareye başvurarak çözüme kavuşturma hakkına sahip olanların, seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları halinde idareye başvurma, uzlaşma, ceza indirimini vb. uygulamalardan yararlanma imkanının kısıtlandığını ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel teşkil ettiğini söylemek mümkün değildir. Zira, yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılabacağı üzere adil yargılanma hakkı ve bu hakkın bünyesinde barındırdığı diğer haklar, açılmış ve görülmekte olan bir davada kullanılabilecek nitelikte olup mahkemece yerine getirilen yargılama faaliyetinin bu ilkelere uygun olup olmadığının istinaf/temyiz

mercii, bireysel başvuru yolunun kullanılması halinde ise Anayasa Mahkemesi/AİHM tarafından denetlenmesini sağlamaktadır. Kaldı ki söz konusu idari çözüm yöntemlerinden yararlanma talebinin reddedildiğini ileri süren davacının bu durumu ayrıca idari davaya konu edebileceğinde kuşku bulunmamaktadır. Sonuç itibarıyla yargılama aşamasında yargı merciiince gözetilmesi ve gereklerine uygun şekilde yargısal tasarruflarda bulunulması gereken hakkaniyete uygun yargılanma hakkının, idare tarafından idari işlemin tebliği aşamasında sağlanmadığı gerekçesine dayanılarak hüküm kurulamayacağı ve yargılama aşamasında ortaya çıkan idari işlemin sebep unsurunun bildirimine ilişkin usule yönelik eksikliğin ise yargı mercii tarafından giderilerek davacının adil yargılanma hakkının korunabileceği açıktır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun vergi tarhını tanımlayan 20. maddesi ile tebliği tanımlayan 21. maddesindeki düzenlemelerden, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tarh ve ceza kesme işlemleri olmayıp idarenin yaptığı bu işlemleri duyuran bildirimler olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla verginin tarhı ve cezanın kesilmesine ilişkin idari işlemi, işlemin duyurulmasına yönelik ihbarname ile bunun tebliğinden ayrı düşünmek gerekmektedir. Tarh edilmiş verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı olan ihbarnamelerde yer alması gereken hususlar Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinin birinci fıkrasında on iki bent olarak sayıldıktan sonra takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği düzenlenmiştir.

Bununla birlikte, Kanun'un "Hatalı tebliğler" başlıklı 108. maddesinde ihbarnameyi hükümsüz kılan haller sınırlı olarak sayılmıştır. Bu haller arasında mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumu bulunmamaktadır. Bu düzenlemeler karşısında, Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde ihbarnamede yer alması gerektiği belirtilen hususlardan herhangi birinin eksik olmasının veya ihbarnamede yanlış yazılmış veyahut hiç yazılmamış olmasının, Kanun'un 108. maddesinde belirtilen hallerden birini oluşturmamak şartıyla ihbarnameyi hükümsüz kıldığından bahsedilemeyecektir. Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde sayılan haller arasında yer almadığından, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte esasa müessir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne de imkân bulunmamaktadır.

...

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca ana kural, tarh nedeni, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesidir. Bununla birlikte söz konusu raporların tebliğ edilmediği durumlarda ... yargı mercii[nin]...Ara kararının gereğinin yerine getirilmesi amacıyla ya da idarece resen dayanak raporun dava dosyasına sunulması üzerine davacıya anılan rapor tebliğ edilerek davacının haklılığını ortaya koymaya yönelik delil ve hukuka aykırılık iddialarını ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine uygun olarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulabileceği açıktır....

SONUÇ: ... vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği ..."

B. KARARIN İDARE VE İDARİ YARGILAMA HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu kısımda anılan kararın değerlendirilmesi bakımından katkı sağlayacağı düşünülen ve kararla ilişkili görülen bazı açıklamalara yer verilmiştir.

1. Verilen Kararın İsimlendirmesi: (Aykırılık Giderme Kararı)

DVDDK kararı 2576 sayılı Kanun'un 3/C-4-c maddesine göre verilmiştir. Verilen kararın ismine yönelik ne madde de ne de kenar başlığında bir ifade vardır. Sadece, anılan maddenin 4 numaralı fıkrasında ara başlık olarak "*Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulunun görevleri şunlardır*" ifadesine yer verilmiş, c bendinde kararlar arasında "*aykırılık veya uyuşmazlık bulunması*" halinde kararın belli usulle verileceği hüküm altına alınmış ancak kararın ismine yer verilmemiştir. Bu tür kararlara, yargılamadaki diğer kararlardan ayrılabilmesi için "*aykırılık giderme*" kararı ismi verilmesi amaca uygundur. Bu isim kararın amacını göstermesi bakımından da uygundur. Her ne kadar ilgili maddede "*aykırılık yanında uyuşmazlık bulunması*"ndan bahsedilmişse de uyuşmazlık giderme kararı ismi verilmesi görev ve yetki yönünden meydana gelecek uyuşmazlıkları konu alan görev ve yetki uyuşmazlık

kararlarıyla karıştırılması sorununu doğurabilir. Karar somut bir olaya ilişkin uyuşmazlık çözümünü içermediğinden “*uyuşmazlık giderme kararı*” veya “*aykırılık ve uyuşmazlık giderme kararı isimlendirmesi*” isabetsiz olur. Kararın tip olarak “*aykırılık giderme kararı*” isimlendirilmesi isabetlidir.

2. “*Aykırılık Giderme*” Kararlarının Norm Koyma (Olma) Özelliği

Hukuk sistemimizde BİM’lerin istinaf mahkemesi olarak yapılandırılması ile ortaya çıkan ve oldukça yeni sayılan “*ayrılık giderme kararlarının*” hukuki niteliği ve bağlayıcılığı üzerinde durmak gerekir. Aykırılık giderme kararının İYUK’ta açıklanmamış çeşitli yönleri bulunmaktadır.

Aykırılık giderme kararı ilk bakışta 6.1.1982 tarihli ve 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 18. maddesinde ifadesini bulan “*icthaatları birleştirme kararına*” benzer. Bu nedenle geçmişten beri uygulamada bulunan icthaatları birleştirme kararlarının niteliği ve sonuçları üzerinde kısa açıklamakta yarar vardır.³⁶

Yargı fonksiyonu, *hukukî uyuşmazlıkları çözme* faaliyetidir. Bu şu anlama gelir ki, ortada uyuşmazlık yok ise, yargı fonksiyonu da yoktur. İcthadı birleştirme kararı, kural koyan işlemler kategorisinde olup maddi anlamda yasama fonksiyonuna dâhil bir işlemdir. İcthaat kararları normalde uyuşmazlık içeren dosyalara ilişkin kararlar olup başka alt mahkemeler açısından bağlayıcı değildir. Bunun tek istisnası icthadı birleştirme kararlarıdır. 2575 sayılı Kanun’un 40. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca İcthadı birleştirme kararları benzer hukuki konularda Danıştay daireleri ve kurulları ile idari mahkemeleri ve idareyi bağlar. Bu suretle yaratılan hukuk kaynağı normlar hiyerarşisi bakımından kanunun altında ancak idarenin düzenleyici işlemlerinin üstündeki basamakta yer alır.³⁷ İcthadı birleştirme kararlarının AYM’ye hitap etmediği dolayısıyla AYM’nin bu kararlarla bağlı olmadığı söylenebilir.

³⁶ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, 16. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2019, s. 200.

³⁷ Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, s.218.

Makale konusu bakımından “aykırılık giderme kararı”na baktığımızda içtihatları birleştirme kararları için söylenenlerin benzerini bunlar için de söylemek mümkündür. Öncelikle belirtmek gerekir ki, ayrılık giderme kararları da somut bir dava ve somut bir uyuşmazlıkta verilmediklerine göre uyuşmazlık hakkındaki bir yargı kararı değildir; dolayısıyla kanunda belirtildiği şekliyle kesin hüküm olmalarının bir anlamı yoktur. 2576 sayılı Kanun’un 3/C maddesinin 5 numaralı fıkrasında “.... Aykırılık veya uyuşmazlığın giderilmesine ilişkin olarak bu fıkra uyarınca verilen kararlar kesindir” hükmüne yer verilmiştir. Herhalde bununla karara karşı gidilebilecek bir yargı yolu ve yargı makamı olmadığı ifade edilmek istenmiştir. Böylelikle kesin karar halinde olsa bile aykırılık giderme kararı bir somut uyuşmazlığı çözen nitelik taşımadığı için bir yargılamayı sonuçlandıran kesin hüküm olarak değerlendirilemez. Çünkü, bir dava sonucundaki kararın kesin olması, tarafları ve konusu aynı olan bir somut uyuşmazlıkla ilgili yargılama bakımından kanun yollarına başvurulamayacağını gösteren bir kavramdır. Kanaatimizce aykırılık giderme kararının kesinliğinden bu kararlar getirilen normun başka bir makamın onayına ihtiyaç duymayacağı anlaşılmalıdır. Aykırılık giderme kararının içtihatları birleştirme kurulu kararları gibi bağlayıcı olduğu da belirtilmiş değildir.

Aykırılık giderme kararı bir görüş müdür, yoksa bağlayıcılığı olan bir karar mıdır? Bu sorunun cevabı da belli düzeyde sorun teşkil eder mahiyettedir. İchtihatları birleştirme kararları için 2575 sayılı Kanun’un 40. maddesinin (4) numaralı fıkrasındaki içtihatların birleştirilmesi kararlarının bağlayıcılığa yönelik açıklık, 2576 sayılı Kanun’da “aykırılık giderme kararı” için yoktur. Her ne kadar 2576 sayılı Kanun’un 3/C maddesinin 5 numaralı fıkrasının 17.10.2019 tarihli ve 7188 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 7. maddesiyle değişiklik yapılmadan önceki halinde 2575 sayılı Kanun’un 39. ve 40. maddelerine yapılan atıfla bağlayıcılık konusunda daha belirgin bir ifade bulunduğu söylenebilir ise de yeni düzenlemede bu belirginlik de ortadan kaldırılmıştır. Bu noktadan hareketle aykırılık giderme kararlarının mahkemeleri bağlayıcı yönü bulunmayacağı ileri sürülebilirse de aykırılık giderme kararının, yukarıda belirttiğimiz gerekçelerle, nitelik olarak yeni bir norm ihdas eden karar olduğu kanaatindeyiz.

2576 sayılı Kanun'da aykırılık giderme kararının kesin olduğunun belirtilmesi bu kesinlik hiç değiştirilemeyecek mi sorusunu gündeme getirmektedir. İçtihatları birleştirme kararları için bile *"birleştirilmiş içtihatların"* değiştirilmesi yolu öngörülmüşken aykırılık giderme kararı için kesindir denmesi ve bu kararların aynı kurul tarafından olsa dahi bir daha görüşülemeyecek olması anlamına gelecek niteliktedir. Bununla beraber bu kesinlik ifadesi aykırılık giderme kararına karşı gidilebilecek başkaca bir yol olmadığı şeklinde yorumlanmalıdır. İçtihadı birleştirme kararlarının değişmesine ilişkin hükümlerin aykırılık giderme kararları için de evleviyetle uygulanabileceği düşünülmektedir.

Bu durumda gidilebilecek istisnai bir yol aykırılık giderme kararına uygun olarak sonuçlandırılan bir davayı Anayasa'nın 148. maddesine göre bireysel başvuru yoluna götürerek denetlenmesini sağlamaktır. Aykırılık giderme kararıyla oluşturulan norma uygun olarak sonuçlandırılan bir davada verilen karar ilgilinin Anayasa ve AİHS'in ortak koruma alanındaki temel haklarını ilgilendirmekteyse bireysel başvuru konusu edilebilir. Ancak verilen karar temel haklarla ilgili değilse bireysel başvuru yolunda denetlenmesi de mümkün değildir. Çünkü bireysel başvuru sadece temel hakların ihlal edildiği iddiasıyla yapılabilir. AYM içtihadında belirtildiği üzere:³⁸

"... ilke olarak mahkemeler önünde dava konusu yapılmış maddi olay ve olguların kanıtlanması, delillerin değerlendirilmesi, hukuk kurallarının yorumlanması ve uygulanması ile uyumsuzlukla ilgili varılan sonucun adil olup olmaması bireysel başvuru konusu olamaz. Ancak bireysel başvuru kapsamındaki hak ve özgürlüklere müdahale teşkil eden, bariz takdir hatası veya açık bir keyfilik içeren tespit ve sonuçlar bu kapsamda değildir."

Aykırılık giderme kararlarına karşı AYM'ye itiraz yolunun işletilmesi de mümkün değildir. Çünkü AYM'ye itiraz yoluna konu edilebilecek hukuk kaynakları (normları) arasında aykırılık giderme kararına yer veren bir düzenleme yoktur. Pozitif hukuk bakımından gidilebilecek tek yol aykırılık giderme kararından kaynaklı bir temel hak ihlali söz konusu ise AYM'ye bireysel başvuru yoluna gidilmesi buradan da sonuç alınamaması halinde AİHM'e bireysel başvuru yapılması olarak görülmektedir.

³⁸ Konuya ilişkin birçok karar arasından bkz. Şirin Fidan, B. No: 2016/5523, 17.6.2020, § 20.

Aykırlık giderme kararında ortada bir yargı kararı değil, bir norm vardır. Bu kapsamda Türk normlar hiyerarşisine dahil birer norm olarak, idari yargı mahkemelerinin bunlara uygun karar vermek zorunda kalacaklarını ve normun bağlayıcı olduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü aykırılık giderme kararının verilmesi uyuşmazlık çözme faaliyeti değil, norm koyma faaliyetidir. Ancak kanun hükmüne dayanılarak verilen aykırılık giderme kararları (normlar) hukuk düzenimizde Anayasa'ya aykırı olsalar bile geçerli birer norm olarak işlem görecektir. Bu norm şüphesiz Danıştay'ın kendisini de bağlayan özellik arz eder. Aykırılık giderme kararıyla getirilen normun nasıl değiştirileceğine ilişkin bir belirleme yapılmaması önemli bir eksikliktir. Kanaatimizce aynı konuya ilişkin içtihadı birleştirme kararları ile aykırılık giderme kararları arasında bir farklılık meydana gelirse içtihadı birleştirme kararının normlar hiyerarşisinde üstte olduğu kabul edilmelidir.

Danıştay'ın İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun (DİBK) verdiği kararlar ile DVDDK'nın verdiği aykırılık giderme kararları arasında benzerlikler olsa da konu, talep eden, süre, vd. açılardan farklılıklar da vardır.³⁹

³⁹ Konu bakımından: İçtihatları birleştirme kararları, Danıştay dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde verilebilir. Aykırılık giderme kararları ise benzer olaylarda, BİM dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı BİM dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılıkların giderilmesini konu alır. Talep eden bakımından: İçtihatların birleştirilmesi için Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri veya başsavcı istemde bulunabilir. Ayrıca, kararlarla ilgili kişilerin de Danıştay başkanlığına başvurmaları mümkündür. Aykırılıkların giderilmesi için ise BİM Başkanlar Kurulu resen veya ilgili BİM dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine Danıştay'a başvurabilir. Karara Bağlanma Süresi Bakımından: İçtihatları birleştirme kararlarının verilmesi için bir süre öngörülmemişken, aykırılık giderme kararı için dosya kendisine iletilen Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun üç ay içinde karar verme zorunluluğu vardır. Görüş Alınması Bakımından: DİBK, Danıştay başkanının havalesini takiben Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler, Aykırılık giderme başvurusu ise BİM Başkanlar Kurulu görüşü eklenerek yapılır. Karar Mercii bakımından: İçtihatları birleştirme kararları, Danıştay dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde yine Danıştay bünyesindeki DİBK tarafından karar bağlanırken, benzer olaylarda, BİM dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare

3. İdari İşlemlerde (Vergi Tarh ve Ceza Kesme İşlemlerinde) Sebep Unsuru Yönünden Değerlendirme

İdari işlemler, birer hukuki işlem olarak, kendisinden önce meydana gelen bir sebebe dayanmak durumundadır. Bir idari işlemi yapabilmek için fiili veya hukuki bir sebep mevcut olmalıdır.⁴⁰ Sebep unsuru “*idareyi işlemin yapılmasına sevk eden hukuki veya maddi olaylar*” dan ibaret olup, bu sebep “*maddi fiil*” olabileceği gibi “*hukuki işlem*” de olabilir. Sebebin gerçekleşmesi kadar onun gerekçelendirilmesi de önem arz eder.

İdari işlemin sebebi mevzuatta gösterilerek açıkça düzenlenmiş olabileceği⁴¹ gibi “*kamu düzeni*”, “*lüzum üzerine*”, “*gerekli görülen durumlarda*”, “*ihtiyaç halinde*” gibi denmek suretiyle idareye takdir yetkisi tanıyan belirsiz kavramlarla da düzenlenmiş olabilir.⁴² Hatta, işlemin sebebi hiç gösterilmemiş de olabilir.⁴³

İdari işlemin sebebine ilişkin düzenlemenin açık seçik yapılması durumunda bu işlemin hukuka uygun olabilmesi için idarenin aldığı kararın bu sebebe dayanması bunun da kararda açıkça belirtilmesi gerekir.⁴⁴ Eğer, idarenin işlemini dayandığı sebep kanunun o idari işlemin tesisi için kabul ettiği sebeplerden değilse ya da kanunun kabul ettiği sebeplerden olmakla birlikte, gerçek değilse; işlem sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olur.⁴⁵ İşlemin sebebi kanunlarda belirsiz kavramlarla ifade edilmişse bu tür işlemlere karşı açılan iptal davalarında yargısal denetim idarenin gösterdiği sebebin hizmetin ge-

mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılıkların giderilmesi Bölge İdare Mahkemeleri dışında bir yargısal merci olan ilgisine göre Danıştay İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından karar bağlanır.

⁴⁰ Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt I, 3. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2019, s. 1008.

⁴¹ Metin Günday, *İdare Hukuku*, 11. baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017, s. 154.

⁴² Turan Yıldırım, *İdari Yargı*, 2. baskı, Beta Yayınevi İstanbul, 2010, s. 241; Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 4. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2019, s. 152.

⁴³ Bu durumda idare sebep bakımından geniş bir değerlendirme marjına sahip olur. İşleme yönelik yargısal denetim o işlem ile ulaşmak istenen nihai sonucun kamu yararının gerçekleşmesini sağlamaya ve kamu hizmetinin daha iyi bir biçimde yürütülmesine yönelik olarak gerçekleştirilir (Metin Günday, s. 157).

⁴⁴ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, *İdare Hukuku*, Cilt II, 7. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 468; Turan Yıldırım, s. 241.

⁴⁵ Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 6. baskı, PwC Türkiye Yayını, İstanbul, 2015, s. 157.

reklerine uygun düşüp düşmediği, kamu yararına kullanılıp kullanılmadığına bakılarak yapılır.⁴⁶

Vergi tarhının sebep unsuru, VUK'un 19. maddesinde, verginin bağlandığı olayın meydana gelmesi veya öngörülen hukuki durumun ortaya çıkması şeklindeki maddi bir olguyu ifade eden "*vergiyi doğuran olay*" olarak ortaya konmuştur. Ceza kesme işlemi için sebep ise VUK'un 331. maddesinde "*vergi kanunları hükümlerine aykırı harekettir*" şeklinde ifade edilmiştir. Vergi tarh ve ceza kesme işlemleri kanunda sebebi açık seçik gösterilen idari işlemlerdendir. Görüldüğü üzere belirtilen işlemlerin sebebi kanun düzeyinde açıklamıştır.

Vergiye doğuran olay gerçekleştikten yani vergilendirme sürecinin sebebi ortaya çıktıktan sonra ilk ve asıl olarak "*tarh*" işlemi yapılır.⁴⁷ Vergi kanunlarında öngörülen vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde idare kanunun gösterdiği sebebe dayanarak idari işlemi yapmak zorunda kalır. Bu durumda yöneticinin elinde tek bir çözüm yolu vardır.⁴⁸ İdarenin işlemi yapmak zorunda olması ve bunun dışında bir seçeneği olmamasına idare hukuku terminolojisinde "*bağlı yetki*" denmektedir.⁴⁹ Tarh işleminden sonra tebliğ ve tahakkuk eden verginin tahsil işlemine geçilir. Tebliğ işleminin sebebi tarh iken, tahakkuk işleminin sebebini de tebliğ oluşturur. Nihayet tahsil aşamasının sebebini de kendisinden önce gerçekleşmiş olan tahakkuk aşaması oluşturur.

Vergi cezaları (kabahatleri) için kanunda öngörülen fiillerin işlenmesi ceza kesmenin sebebini oluşturur ve idare cezayı kesmek zorundadır. Kesilen cezanın tebliğ ve tahakkuku ile tahsili vergide olduğu gibidir.

4. İdari İşlem Gerekçesi (Sebe-Şekil Unsuru İlişkisi) Yönünden Değerlendirme

Her şeyden önce şunu belirtmek gerekir ki, bir idari işlemin sebep unsuru başka onun gerekçeye bağlanması başkadır. Gerekçe ilkesi idari işlemin sebep unsuruyla yakın ilişki içindedir. Gerekçe ilkesi genel anlamıyla işlem metninde idari işlemin sebebini de gösterilmesi

⁴⁶ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, s. 469; Metin Günday, s. 156-157.

⁴⁷ İl Han Özay, Gün ışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul, 1986, s. 550.

⁴⁸ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, s. 504.

⁴⁹ Gürsel Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 152.

anlamını taşır. İdari işlemlerin gerekçeli olmasının işlemin muhatabı, idare makamları ve yargı organları bakımından işlevleri bulunmaktadır.⁵⁰ Diğer taraftan gerekçenin işlemin hukuka uygunluğunu sağlama (kontrol), sebebe açıklık kazandırma ve ispat, muhatabının ikna ve tatmini ile hukuki yardım işlevleri de bulunur.⁵¹

a. Genel Olarak

Bir idari işlemin gerekçeye dayanıp dayanmaması şekil unsurunun bir parçasıdır. İdari işlemde şekil, hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmeye yönelik iradenin kendisiyle açıklandığı araç, kalıp olup işlemin maddi alemdeki görüntüsüdür.⁵² İdari işlemin şekil unsuru; tesisi için yetkili idari makamca izlenmesi gereken usulü ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı maddi veya fiziki varlığını anlatır.⁵³ İdari işlemlerin şekle bağlılığı, idareyi, karar verirken daha dikkatli bir inceleme ve araştırma yapmaya ve bu suretle de onu hukuka uygun karar tesisine götürür. Bir işlemin sebebi başka, gerekçesi birbiriyle bağlantılı ancak başka şeyleri ifade eder. Gerekçe işlemin sebebinden farklıdır. Sebep idareyi işlem yapmaya iten etken iken, gerekçe ise bu etkenlerin açıklandığı veya kaleme alındığı metin olmaktadır.⁵⁴ Bu işlemin sebebi ile gerekçesi arasında aynılık olmasını da zorunlu kılar.⁵⁵

Bu durumda idareyi işlem yapmaya sevk eden maddi veya hukuki olayların işlem metni üzerinde veya ekinde yazılı olarak belirtilmesine gerekçe denir. Gerekçe, idari işlemin şekil unsuru içinde yer alan, idari işlemin sebebinin açıklanmasında kullanılan ve işlemi yapan taraftan kaleme alınan bir metin olup, idari işlemin dayandırıldığı sebebin hukuka uygunluğunun denetlenmesinde çok önemli bir yere sahiptir.

İdari işlemin sebebinin açıklanması işlemin gerekçesini oluşturur. İdari işlemin yazılı olması, gerekçe içermesi, yasada öngörülen bazı

⁵⁰ Bkz. Sinan Seçkin ve Gül Üstün, "İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2016, Cilt 2, Sayı 21, s. 525.

⁵¹ Bahtiyar Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 203-204.

⁵² Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt I, s. 938.

⁵³ Turgut Candan, s. 141.

⁵⁴ Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt I, s. 952.

⁵⁵ Tekin Akıllıoğlu, "Yönetmelik İşlemlerinde Gerekçe İlkesi", *Amme İdaresi Dergisi*, 1982, Cilt 15, Sayı 2, s. 7

bilgileri içermesi işlemin şekil unsurunun bir sonucudur. Gerekçe kuralına tabi tutulmuş işlem için gerekçe o idari işlemin bir şekil şartıdır.⁵⁶ Gerekçe zorunluluğuna tabi tutulmuş bir işlemin gerekçe belirtilmeden yapılması bir “şekil” sakatlığı oluşturur. Şekil kuralı tesis edilen işlemin varoluş şartına ilişkin değilse işlemin iptaline neden olmaz. Ancak işlemin kendisinin özellikle kanunla belirtilmiş ayrılmaz bir parçası haline getirilmiş ise işlemi sakat hale getirir ve iptaline neden olur.⁵⁷ Vergi hukuku bakımından gerekçenin vergi/ceza ihbarnamesine eklenip eklenmemesi konusunda idareye takdir hakkı verilmemiştir. Gerekçe zorunluluğuna uyulmaması o işlemin iptaline yol açar.⁵⁸

Mevzuatta gerekçe zorunluluğuna tabi tutulmuş bir işlemin gerekçe belirtilmeden yapılması bir “şekil sakatlığı” oluşturması yanında bunun hangi aşamada muhatabına ayrıca bildirileceğinin de belirtilmesi karşısında bunun aksine yani belirtilen zamandan sonra bildirme davranışının da şekil unsurunu sakatlayacağı açıktır. Kaldı ki böyle bir durumda, şekil sakatlığı asli-tali ayırımı yapılmaksızın işlemin iptal edilmesine yol açar.⁵⁹ Şekil yönünden hukuka aykırı bulunarak iptaline karar verilen işlemin mahkeme kararında gösterilen sakatlıklar giderilerek yeniden yapılması mümkündür. Bu şekilde yapılan işlem yeni bir işlem olup, iptaline karar verilen işlemin düzeltilerek canlandırılması demek değildir. Dolayısıyla bu yeni işlem, hüküm ve sonuçlarını yapıldığı tarihten itibaren doğurur.⁶⁰ İYUK’un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki “*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar*” şeklindeki hüküm gereğince idari işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarındaki hukuka aykırılıkların re’sen araş-

⁵⁶ Danıştay 10. Dairesi’nin 10.11.1994 tarihli ve E:1993/1403, K:1994/5633 sayılı kararına göre: “...İdari işlemlerin gerekçeli olması ilkesi; işlemi yapan idareyi yönetsel işlemin dayandığı maddi ve hukuksal nedenleri açıklamaya, uyguladığı yasa-yı kavramaya, doğru ve anlamlı olgular ortaya koymaya ve denetim yapmaya zorlar. İşlemlerde, gösterilen gerekçe işlemin yasaya uygunluğunu değerlendirme, itiraz edip etmeme ve yargı yoluna gidip gitmeme konusunda işlemin ilgisine yardımcı olur.” Candan’a göre bu ifadeler de idari işlemin gerekçeli olmasının bir şekil şartı olduğunu göstermektedir. (Turgut Candan, s. 155).

⁵⁷ Celal Karavelioğlu, Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, Cilt 1, 6. baskı, Karavelioğlu Basın Yayın Dağıtım, Ankara, 2006, s. 183.

⁵⁸ Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt I, s. 955.

⁵⁹ Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt I, s. 955; Gürsel Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 151.

⁶⁰ Gürsel Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, s. 151.

tırma ilkesi gereği davacı tarafından ileri sürülmemiş olsa bile mahkemece dikkate alınması gerekir.

Gerekçe kuralı idari işlemin muhatabı olan kişinin haklarını korumaya yönelik olarak öngörülmüştür.⁶¹ Gerekçede sebep unsurunun gerekli ve yeterli ağırlıkta açıklanmasına yer verilmesi idarenin keyfiliğinin önüne geçerek bireylere güven ve koruma alanı sağlar. Tesis edilen işlemin hukuki gerekçesi hakkında gereken bilgiye sahip olmanın, yargıya başvurma oranını azaltacağı düşünülmelidir.⁶² İlave olarak idari yaptırım niteliğindeki işlemlerde, temel hak ve özgürlükleri sınırlayan, onlara müdahale niteliği taşıyan işlemlerde ya da verilmiş bir hakkı, izin veya yetkiyi geri alan işlemlerde bu işlemin idare edilenler yönünden ağır sonuçlar doğuracağı hususu dikkate alındığında, idarenin gerekçe yükümlülüğüne uyması gerekmektedir.⁶³

İdari usul kanunlarının bir kısmında gerekçe yükümlülüğü, gerekçelendirilmesi gereken işlemlerin tek tek sayılması suretiyle düzenlenmiştir.⁶⁴ Ülkemizde idare hukuku mevzuatında idari işlemlerin gerekçeli olacağına ilişkin genel bir düzenleme bulunmamakla birlikte bazı işlemler için kanun ya da yönetmeliklerde özel olarak gerekçeli olma zorunluluğu getirilmiştir.

b. Vergi Tarh ve Ceza Kesme İşlemlerinde Gerekçe

Her idari işlemin sebebi olması gerekmesine karşın gerekçesi olması şart değildir. Ancak, kanunun öngördüğü durumlarda işlemlerin gerekçesi olmak zorundadır. Nitekim, çeşitli özel kanunlarda belli konularla sınırlı olmak üzere, gerekçe zorunluluğuna yer verilmiştir.⁶⁵ İdare, gerekçe göstermek zorunda olması halinde, işlemin dayandığı maddi ve hukuki sebepleri işlemle birlikte açıklar. Ancak, böyle bir zorunluluk öngörülmemişse ve idari işlem yargıya taşınmışsa savunma dilekçesinde veya idari yargıcın ara kararı ile istemesi üzerine, dayandığı maddi ve hukuki sebepleri açıklayabilir.⁶⁶ Nihayetinde işlemin

⁶¹ Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt I, s. 955.

⁶² Turan Yıldırım, s. 242.

⁶³ Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, s. 460.

⁶⁴ Bahtiyar Akyılmaz, s. 205.

⁶⁵ Metin Günday, s. 145; Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt I, s. 953; Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 150.

⁶⁶ Turgut Candan, s. 158.

yapıcısı tarafından kaleme alınan işlem gerekçesinin işlemle birlikte tebliğinin kanun koyucu tarafından öngörülmesinin sebebini o işlemin teknik yapısı veya özelliğinde aramak gerekir.

Türkiye’de idari işlemlerle ilgili genel bir idari usul kanunu bulunmamakla birlikte vergilerle ilgili kurum, kavram ve ilkeleri düzenleyen VUK vardır. Bu kanunda yetkili vergi dairesince vergilerin tarh ve dolayısıyla tahakkuk işlemlerinin tesisinden önce izlenmesi gereken usul düzenlenmiştir. Vergi dairesi re’sen ya da ikmalen vergi tarh edeceği durumlarda tarh işlemini tesise kalkışmadan önce, VUK’ta yer alan kurallara uygun olarak vergi incelemesinde bulunmak ve bu incelemeden çıkan sonuçlar çerçevesinde matrah takdir ettirmek durumundadır. Ancak bu aşamadan sonra tarh işlemi yapılabilecektir. İkmalen ya da re’sen vergi tarhı gibi kimi idari işlemlerin kendilerine özgü kanuni düzenlemelerdeki hükümler uyarınca, şekil kurallarına uyulmasının yanı sıra, bazı yazılı bilgileri içermesi de zorunludur. Bu yazılı bilgileri içermeyen tebliğ, ihbarname, duyuru vb. işlemler geçersizdir. Bu yazılı bilgileri içirme ve gösterme zorunluluğu özellikle vergi uygulamalarında geçerlidir. Vergi tarhı işleminde bu ilkenin etkisi ve yeri özel bir önem taşımaktadır.⁶⁷

Esaslı biçim kuralları, uyulmadıkları takdirde, işlemin iptalini gerektiren kurallar olduğuna⁶⁸ göre VUK’ta özel hüküm olarak getirilmiş olan zorunluluğa uyulmaması, yani işlemin dayandığı maddi ve hukuki sebeplerin işlemde gösterilmemiş olması, idari işlemi şekil unsuru yönünden hukuka aykırı kılar.⁶⁹ Gerekçe kuralı bir şekil şartı olmakla beraber; VUK’ta onun açıkça düzenlendiği dikkate alındığında gerekçe tali değil, asli nitelikte bir şekil şartı haline getirilmiştir.⁷⁰ Vergi tarh ve ceza kesme işleminde gerekçe zorunluluğu aynı zamanda işlem sebebini gösterilme zorunluluğudur.

Gerekçe zorunluluklarından biri de vergi hukukunda -ihbarname- nin ayrılmaz parçası olarak ifade edilmiş olan VİR’in VTR’ye dayandırılması halinde- VTR’nin VİR eki olarak muhatabına tebliğ edilmesi

⁶⁷ Yahya Zabunoğlu, İdare Hukuku, Cilt 2, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 296, 297.

⁶⁸ Turgut Candan, s. 149.

⁶⁹ Turgut Candan, s. 155.

⁷⁰ Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt I, ss. 955-956.

gerekliliğidir. Burada amaç işlemin muhatabı olan kişiyi korumaktır ve bu amaç noktasından hareket edildiğinde gerekçe kuralına uyulmamış olması işlemi sakatlar. Bu nedenle gerekçe zorunluluğuna bağlanan idari işlemdeki gerekçenin yokluğuna bağlı sakatlık asli şekil sakatlığı olarak değerlendirilir. VUK'ta, gerekçenin işlem sebeplerini açıklamasına ikincil değil asli bir önem ve değer verildiği görülmektedir.

Vergilendirme sürecinde izlenen "usul" ne kadar önemli ise işlemlerin ve özellikle "tarh" ile ortaya çıkan sonucun ilgisine iletiliş "şekil"i de o denli önemlidir. Nitekim idari işlemlerin yazılı olmasına ilişkin Anayasal⁷¹ ve yasal ilkelerle yetinmeyen⁷² kanun koyucu vergilendirme ile ilgili hususların ilgisine bildirilmesini bildirim işleminin içeriğini de gösteren şekilde düzenlemiştir.⁷³ Kanunun vergilendirmeyi gerekçeye bağlaması diğer idari işlemlerin muhataplarına nazaran vergi mükelleflerine ek bir koruma alanı getirildiğini göstermektedir. Tarhiyatın dayanağını oluşturan raporların tarhiyat işleminin eki olarak ve işlemle birlikte tebliğ edilmesi işlemlerin muhatabının idareye güvenini artıracak gibi işlemin hukuki gerekçesi hakkında gereken bilgiye sahip olunması sayesinde yargıya başvurma oranının da azalacağı düşünülmelidir.⁷⁴

Vergi tarh ve ceza kesme işlemi kanunda nasıl düzenleneceği açıkça belirtilen VİR'e bağlanarak vergi tarhı ve ceza kesme işleminin gerekçeye dayandırılması zorunlu tutulmuştur. VUK'ta konuyla ilgili yer alan hükümler şu şekildedir.

Vergi tarhları için, VUK'un 35. maddesinin ikinci fıkrası: "*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.*"

Vergi cezaları için, VUK'un 366. maddesinin ikinci fıkrası "*Cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile incelenme raporunun bir örneği ihbarnameye bağlanır.*".

⁷¹ Anayasa'nın 125. maddesinin üçüncü fıkrası şöyledir: "İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar."

⁷² İYUK'un 7. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları şöyledir: "1. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür. 2. Bu süreler; a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirimin yapıldığı, ...tarihi izleyen günden başlar.

⁷³ İl Han Özay, s. 551.

⁷⁴ Turan Yıldırım, s. 242.

Vergi tarh ve ceza kesme işlemi ihbarnameyle bildirilirken VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin eklenmemesinin esasında işlemin gerekçesinin açıklanmaması anlamına geldiği açıktır. Vergide VİR ve VTR, unsurları mevzuatça belirlenmiş biçimde vergi denetim elemanlarınca kaleme alınan bir metindir. İlgili raporlarda bulunması gereken hususlar dikkate alındığında raporların ihbarname ekinde bildirilmesi zorunluluğunun daha iyi anlaşılması mümkündür. Vergilendirilmenin mülkiyet hakkı ile sıkı bağı nedeniyle bu konuda yapılacak işlemlerde VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin daha sonraki bir zaman diliminde değil, ihbarname ile aynı anda tebliğinin hakkın korunması ile olan ilişkisi de göz ardı edilmemelidir.

İhbarname ile sadece VTR'nin sonucu üzerine yazılan VİR'in tebliğ edilmesi gerekçenin ortaya konduğu anlamına gelmez. Çünkü asıl gerekçe VTR'de kalmış olmaktadır. Belirtilen raporlar yerine ihbarnameye başka rapor veya raporların eklenmesi de gerekçe şartının sağlandığı anlamına gelmez. Çünkü gerek VİR gerekse VTR'nin hangi sürelerde, hangi unsurları içerecek şekilde ve kimler tarafından düzenleneceği ve neleri içereceği hakkında mevzuatta detaylı düzenlemeler yapılmıştır.

VUK'ta VİR'in ihbarname eki olarak bildirilmesi zorunluluğu yanında bu zorunluluğun ne zaman yerine getirileceği de ayrıca belirtilmiştir. İşlemin gerekçesinin hangi aşama ve yolla bildirileceğine kadar detaylı yapılan düzenlemenin sebebini vergileme sürecinin idari işlem olarak kendine özel yapısında aramak gerekir. Vergilerle ilgili şekil eksikliğinin işlemten sonra tamamlanabilmesine VUK izin vermemiştir. Aksine davranış şekil unsurunun eksikliğini açıkça gösterir. Gerekçenin işlemin hangi aşamasında muhatabının bilgisine sunulacağı Kanun'da hiçbir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ortaya koymuştur. VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'leri ikmalen ve re'sen vergi tarhlarına ilişkin düzenlenen vergi ihbarnameleriyle birlikte bildirilme zorunluluğu dışına çıkartan hiçbir kural bulunmamaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesinde “*Vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir*” denmiş ve yine düzenlenmesi halinde “*vergi tekniği raporlarının*” sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı belirtilmiştir.⁷⁵

⁷⁵ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesinin (4) numaralı fıkrası uya-

VUK'a bakıldığında vergi tarh ve ceza kesme işlemlerinin gerekçelendirilmesi ve hem de bunun işlemle birlikte muhatabına iletilmesi zorunlu tutulmuştur. Dolayısıyla VUK'un özel hükmü karşısında vergi tarh ve ceza işlemlerinin işlemle birlikte gerekçesinin tebliği gerek-meyen işlemlerden olduğu söylenemez. Tam tersine gerekçenin (VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR) ihbarname ile birlikte tebliği zorunlu tutulmuştur.

Yukarıdaki düzenlemeler dikkate alındığında VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin vergi ve/veya ceza ihbarnamesinin ekinde muhatabına bildirilmesi zorunluluğu mevzuatta "eklenir", "bağlanır" denmekle açık ve net şekilde ortaya konmuştur. VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin ihbarnamenin ekinde bildirilmesi şeklindeki kanuni zorunluğunun etkisizleştirilmesi diğer idari işlemler için geçerli olan idare hukuku kurallarıyla da açıklanamaz. Çünkü vergilendirme işlemi örneğin bir trafik veya çevre kirliliği para cezası kesme işlemi olmadığı gibi usul, itiraz ve yargılama bakımından da tamamen farklıdır.

Vergi/ceza ihbarnamesine gerekçelerin eklenmesi, gerekçelendirilmesi gerekmeyen veya gerekçelendirilse bile ihbarname ekinde tebliğ zorunlu olmayıp sonradan gerekçesi açıklanabilecek işlemlerin istisnası olarak düzenlenmiştir.

5. Dava Dilekçesi Hazırlanmasında Gerekçenin Önemi Yönünden Değerlendirme

1982 Anayasası'nın "Hak arama hürriyeti" kenar başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrasına göre "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." Ayrıca Anayasa'nın 125. maddesinin birinci fıkrasında da "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır..." denmiştir. Hakkında yapılan idari işlemi iptal ettirmek isteyen kişilerin İYUK'un "İdari Davaların Açılması" baş-

rınca, sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen VTR'nin başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu VTR, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair VTR'de yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.

lıklı 3. maddesinin 1 numaralı fıkrasında ifadesini bulan dilekçeyle, 2 numaralı fıkrasının b bendinde “*davanın konu ve sebepleri ile dayandığı deliller*”i belirterek dava açabilecekleri düzenlenmiştir. Gerekçeye ihbarnamede yer verilmemesi nedeniyle vergiyi doğuran somut olguların neler olduğunu, vergi matrahın nasıl bulunduğunu, verginin nasıl hesaplandığını bilemeyen birinin dava açarken “*dayandığı delilleri*” dava dilekçesinde ileri sürebilmesi mümkün değildir. Dava dilekçesi sonrası idarenin savunmasıyla açıklanabilecek gerekçenin yargılama sürecinin başında davacı tarafından bilinmemesi davanın tarafları arasındaki eşitliğin daha başlangıçta davacı aleyhine bozulması sonucunu doğurur.

Mükellef, sebeplerin açıklanmasını içermeyen, gerekçeden yoksun bir vergi ve/veya ceza ihbarnamesi eline geldiğinde dava açma hakkını işlemin içeriği hakkında malumatı olmaksızın şeklen kullanabilecektir. İhbarname ekinde işlemin gerekçesi olmaması nedeniyle dava dilekçesinde sadece davanın konu ve sebebine yer verilebilir. Mükellef gerekçeyi bilmediği için delillere yer verme imkanından mahrum olacaktır. Bunun anlamı dava dilekçesi aşamasında davacının ileri sürebileceği delil sunma imkanının kısıtlanmış olduğudur. Çünkü işlemin sebebine yönelik gerekçe bulunmadığından davacı elindeki hangi delilin işlemle ilişkili olduğu ve hangi delile dayanması gerektiği noktasında sağlıklı bir değerlendirme yapamaz. Dava dilekçesinde davacı isnada karşı somut deliller yerine en fazla tahmin ve varsayım üzerine ilişkili gördüğü delillere dayanmak durumunda kalır.

İkmalen veya re’sen tarh edilen vergiler ve cezaya ilişkin kanuna aykırı eyleminin ne olduğunu bilmeyen davacının dava dilekçesinin muhtemel içeriği “*idarenin şu tarihte tebliğ edilen şu nolu işleminin iptali*” talebinden ibaret olacaktır. Şüphesiz, delillendirme hakkının kullanımı somut gerekçelere dayanan olguların bilinmesiyle mümkündür. Delillere ise ancak işlem gerekçesinin bilinmesiyle ulaşılabileceğine şüphe yoktur.

İdarenin savunma dilekçesi aşamasında gerekçelendirdiği sebebe karşı mükellefin delil ortaya koyabilmesi mümkün olmakla birlikte mükellef bu durumda iptale ilişkin delil ileri sürme imkanını bu savunmaya cevap dilekçesiyle tek ve son defaya mahsus olmak üzere kullanabilecektir. İşlemle birlikte tebliğ edilmediği için gerekçe konu-

sunda bilgiye sahip olmayan mükellef yargılamanın ilk aşamasındaki delil sunma hakkını kullanamamış olur.

C. KARARIN ADİL YARGILANMA HAKKI KONUSUNDAKİ ANAYASAL GÜVENCELERE UYGUNLUK YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Silahların Eşitliği İlkesi Bakımından Değerlendirme

Adil yargılanma hakkı kapsamındaki *“hakkaniyete uygun yargılanma”*nın temel unsurlarından birisi, yargılamanın *“çelişmeli”* olması ve taraflar arasında *“silahların eşitliği”*nin sağlanmasıdır.

AYM kararlarında dikkat çekildiği üzere aralarında yakın bir ilişki bulunan silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinden *“silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarının usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelir.”*⁷⁶

Çelişmeli yargılama ilkesi ise silahların eşitliği ilkesini tamamlayan mahiyette olup *“kural olarak bir hukuk ya da ceza davasında tüm taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkânı vermektedir.”*⁷⁷

AYM içtihadı çerçevesinde *“ceza davaları ile medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin davaların usul kuralları da dâhil olmak üzere yargılamanın tüm aşamalarında silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama hakkının güvence altına alınarak adil yargılanma hakkının korunması hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Asıl kural tarafların eşit şartlarda yargılamaya katılımının sağlanması, gösterdikleri kanıtlardan ve sundukları görüşlerden bilgi sahibi olması ve bunlarla ilgili görüşlerini bildirebilme imkânının kendilerine verilmesidir.”*⁷⁸

Çelişmeli yargı düzenini içeren iptal davalarında, hukuka aykırı davranışının gerekçesini bilmekten mahrum bırakılan kişiye salt dava açma hakkı tanınmış olması taraflar arasındaki gerçekçi ve esaslı bir

⁷⁶ Yaşasın Aslan, B. No: 2013/1134, 16.5.2013, § 32

⁷⁷ Hüseyin Sezen, B. No: 2013/1793, 18.9.2014, § 38

⁷⁸ Taylan Özgür Tor, B. No: 2013/2454, 12.3.2015, § 43.

eşitlik anlayışını ortadan kaldırır. Böylelikle davacının dava dilekçesinin gerçek anlamıyla bir açıklamayı içermesi imkanından mahrum bırakılması, temelde davacı aleyhine yaratılan bir eşitsizlik olup, özellikle *hukuki dinlenilme hakkının ihlali* olarak kabul edilmelidir. Hukuki dinlenilme hakkı, yargılamada taraflara, eşit bir şekilde davranılmasının garantisidir. Salt dava açma şeklinde hukuki korumanın sağlanmış olması, adil yargılanma hakkının gereklerinin de yerine getirildiği anlamını taşımaz. Kısaca bir taraf (davacı) idarenin savunmaya cevap dilekçesiyle iddialarını ileri sürme konusunda mahkemeye bir defa, davalı idare ise hem savunma hem de ikinci savunma dilekçesiyle mahkemeye iki defa ulaşma imkanına sahip olmaktadır. Gerekçenin işlemle birlikte tebliğ edilmemesi davacıyı dava dilekçesinde ileri sürebileceği delillerden mahrum bırakarak davacı aleyhine usuli eşitsizlik ortaya çıkarmaktadır.

Halbuki “... silahların eşitliği ilkesi, mahkeme önünde sahip olunan hak ve yükümlülükler bakımından taraflar arasında eşitliğin sağlanması ve bu dengenin yargılamanın her aşamasında korunmasını ifade etmekte olup bu usul güvencesi gereğince uyumsuzluğun her iki tarafına da savunmasının temel dayanağı olan delilleri sunma imkânı tanınmalıdır.”⁷⁹. Çünkü “Adalet yönetiminin adil bir görüntü vermesi önemlidir ve tarafların yargılamaya etkili katılımlarının sağlanması için gerekli önlemler alınmalıdır.”⁸⁰

İdari yargı ve idari işlemlere karşı yargı yolunun açık olması temelde hukuk devleti düşüncesine dayanır. Hukuk devletinin gerekliliklerinden birisi de adil yargılama ilkesi olup, adil yargılanma hakkının önemli unsurlarından biri de silahların eşitliği ilkesidir. Vergi tarhi ve vergi cezalarına ilişkin idari davalarda da bu ilkeye uyulması gerekir. Yargılama makamları önündeki eşitlik, adil yargılanma hakkının bir parçası olan silahların eşitliği ilkesi ile somut olarak karşılanabilmektedir. Söz konusu yargısal süreç sırasında eşitlik ilkesi, dikkate alınması gereken zorunlu bir kıstas olarak karşımıza çıkmakta ve bu ilkenin gölgesi, tüm yargılamanın üzerine düşmektedir. Silahların eşitliği ilkesiyle tarafların birbirlerine karşı, haksız bir üstünlük içinde olmamalarının hedeflendiği açıktır.

⁷⁹ Yüksel Hançer, B. No: 2013/2116, 23.1.2014, § 18

⁸⁰ Ali Gürbüz, B. No: 2013/724, 25.6.2015, § 27.

Tebliğ edilmesi konusunda kanuni bir zorunluluk olmakla birlikte böyle bir zorunluluk olmasa bile VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'lerin ihbarname ile muhatabına tebliğ edilmemesi işlemin gerekçesini bilme imkanını ortadan kaldırır. Bu şartlarda dava açmayı düşünen muhatabın dilekçeye, isnat edilen sebebin gerekçesini bilmesi nedeniyle, açıklama yazması mümkün olmaz. Bu durumda hak arama özgürlüğü sadece şeklen sağlanmıştır. Halbuki sadece iddiaların değil bu iddialar birlikte iddiaların dayandırıldığı dava malzemeleri ve dayanılan delillerin de davanın diğer tarafına iletilmesi gerekir. Ancak bu durumda karşı taraf bu iddialara karşı koyabilir ve karşı delil getirebilir.⁸¹

VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin ihbarname ile tebliğ edilmemesi ilk aşaması dava dilekçesiyle kullanılacak dava hakkının içini davacının dayanak ve delillere ulaşma imkanının elinden alınması sebebiyle boşaltmış ve yargılamadaki dengeyi davacı aleyhine bozmuş olur.

2. İsnadı Öğrenme ve Savunma İçin Gerekli Zaman ve Kolaylıklara Sahip Olma Hakları Bakımından Değerlendirme

Adil yargılanma hakkı bağlamında suç isnadı kapsamında görülen uyuşmazlıklar sözkonusu olduğunda birtakım özel güvenceler devreye girmektedir. Bu bağlamda vergi tarhı ve cezası için sözkonusu güvence hükümlerinin devreye girip giremeyeceğinin eğer giriyorsa Danıştay'ın inceleme konusu kararının anılan güvencelerden -ilgili olanlar- bakımından da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gerek AİHS yargılamasında gerekse AYM'ye bireysel başvuruda başvuru konusu olaya uygulanabilecek adil yargılanma hakkı güvencelerinin tespiti bakımından suç isnadı kavramı özerk olarak yorumlanmaktadır. Bu kapsamda anılan kavramın özerk yorumu çerçevesinde başvuruyla ilgili uyuşmazlığın her durumda teknik olarak ceza yargılaması hukuku anlamında bir ceza yargılaması süreci olarak yürütülmüş olması gerekmez. Gerek AİHM gerek AYM suç isnadı kavramını özerk bir yoruma tabi tutmaktadır.

⁸¹ Hakan Pekcanitez, "Hukuki Dinlenilme Hakkı", Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2000, s. 773.

AYM bu yorumu yaparken üç farklı kriter kullanmaktadır. İlk kriter açısından yaptırıma konu eylemin kanunlarda “suç” olarak yer alıp almadığı incelenmektedir. Anılan eylem, mevzuatta suç olarak yer almışsa suç isnadının varlığı kabul edilmektedir. Isnada konu eylemin suç olarak düzenlenmediği durumlarda ise eylemin suç karakteri ve özelliğine sahip olup olmadığı ile eylem için verilecek cezanın ağırlık ve amacı göz önünde bulundurulmaktadır.”⁸²

Konu vergi davaları kapsamında ele alındığında, AYM bazı başvurularda vergi davalarını (vergi ziyai cezalarına ilişkin olanlar) suç isnadına ilişkin uyuşmazlıklar kapsamında mı yoksa medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıklar kapsamında mı gördüğü konusunda tam bir belirleme yapmadan anılan davaları adil yargılanma hakkı kapsamında gördüğünü belirtmiştir. Örneğin başvurucunun, sahte fatura kullandığı iddiasıyla adına yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyata karşı açtığı davanın reddedildiği bir olay kapsamında yapılan başvuruda böyle bir yaklaşım benimsenmiştir.⁸³

Bununla birlikte AYM Ünal Gökpınar⁸⁴ kararında idari yargıda görülen *vergi cezaları* ile ilgili yargılamaları açık bir biçimde cezai bir süreç⁸⁵ olarak değerlendirmiştir. Aslında mahkeme bu konuda çok daha önceki tarihte *E.T.Y.İ. A.Ş.*⁸⁶ kararında da zımnen vergi aslı ile birlikte dava edilen vergi ziyana ilişkin vergi yargısında görülen davaları suç isnadı kapsamında gördüğünü belirtmiştir. Anılan kararda her ne kadar verginin başta mülkiyet hakkı olmak üzere medeni hak ve yükümlülükler alanında önemli yansımaları olduğu yönünde bir vurgu yapılmış ise de bu vurgu AİHM tarafından adil yargılanma hakkının kapsamı dışında görülen vergi aslına ilişkin uyuşmazlıkların Anayasa açısından anılan hak kapsamına girdiğini göstermek noktasında bir argüman olarak kullanılmıştır. Öte yandan ikmalen ve resen

⁸² B.Y.Ç., B. No: 2013/4554, 15.12.2015, § 31

⁸³ Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/4324, 7.7.2015, § 35.

⁸⁴ Ünal Gökpınar [GK], B. No: 2018/9115, 27.3.2019, § 54; AYM norm denetimi kararlarında da Anayasa’nın 38. maddesinde güvence altına alınan suçta ve cezada kanunilik ilkesinin idari vergi cezalarını da kapsadığını belirtmiştir (bkz. AYM, E.2019/16, K. 2019/15, 14.3.2019, § 13)

⁸⁵ Aynı yönde AİHM kararları için bkz. A ve B/Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15.11.2016, §§ 107,136 ve 138; Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda [k.k.], B. No: 22779/14, 4.12.2018, §§ 45, 46.

⁸⁶ E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596, 8.5.2014, § 28.

tarhiyatlarda vergi ile ceza arasındaki zorunlu bağ ve vergi cezalarının hem AYM hem de AİHM tarafından suç isnadı kapsamında değerlendirildiği dikkate alındığında vergi aslı ile vergi ziyayı cezalarının birlikte dava konusu edildiği uyuşmazlıkların suç isnadı kapsamında ele alınması gerekliliği daha iyi anlaşılmaktadır.

Vergi aslı ile birlikte kesilen vergi ziyayı cezaları ile ilgili yargılama süreçlerinin suç isnadı kapsamında değerlendirilmesi, bu uyuşmazlıklarda suç isnadına ilişkin uyuşmazlıklara ilişkin adil yargılanma hakkının özel güvencelerinin uygulanmasını gerektireceğinden oldukça kritik bir öneme sahiptir.⁸⁷

Çalışma konusu bakımından bu içtihadın önemli sonuçlarından biri bu uyuşmazlıklarda savunma için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma ve isnadı öğrenme haklarına ilişkin güvencelerin uygulanması gerekliliğidir.

AYM savunma için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkını da Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında sanık hakları arasında değerlendirmektedir.⁸⁸

AYM içtihadında dikkat çekildiği üzere, “*gerekli zaman*”a ve “*gerekli kolaylıklar*”a sahip olma hakları, pratikte çoğu zaman iç içe geçmiş bir haldedir. Bazı özel hallerde savunma için gerekli kolaylıklar sağlandığı hâlde gerekli zaman sağlanmamış olabilir. Bu kapsamda suçla itham edilen kişiye, savunmasını mahkemeye sunabilmesi ve bu suretle yargılamanın neticesini etkileyebilmesi için gerekli zamanın sağlanması icap eder. Gerekli zaman verilmediğinde, ithama maruz kalan kişinin ithamlara karşı savunma ve delil araştırması yapma imkanı olmaz. Bu açıdan savunma için gerekli zamana sahip olma hakkı, ithama maruz kalan kişi için acele yapılan yargılamalara karşı da bir güvencedir.⁸⁹

⁸⁷ AİHM Georgiou/Birleşik Krallık, B. No: 40042/98, 16.5.2000 kararında vergi aslı ile vergi cezasına ilişkin süreçleri ayırmanın güç olduğu durumlarda suç isnadı kapsamında yapılacak değerlendirmenin mecburen vergi tarhiyatını da kapsayacağını belirtmiştir. Bu bağlamda ikmalen ya da res'en vergi tarhiyatı durumunda kesilen vergi ziyayı cezaları vergi tarhının otomatik sonucu niteliğinde olduğundan bu tür durumlarda yapılan vergi tarhlarının da vergi ziyayı cezası ile birlikte suç isnadı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

⁸⁸ AYM, E.1992/8, K.1992/39, 16.6.1992.

⁸⁹ Ufuk Rifat Çobanoğlu, B. No: 2014/6971, 1.2.2017, § 39,40.

“Gerekli kolaylık” kavramı ise yargılamanın tarafları arasında “silahlıların eşitliği”ni sağlamayı amaçlamakta olup isnada maruz kalan kişiye savunmasını yapması için yardımcı olacak/olabilecek ve zorunlu bir nitelik taşıyan imkânları ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Sağlanması zorunlu olan kolaylıklar, sadece savunma için “gerekli” olanlardan ibarettir. Bu kolaylıkların biri, isnada maruz kalan kişinin mahkemeye karşı savunmasını en uygun ve etkili bir biçimde yapmasına imkan verecek bilgilere ulaşmasına ve bu suretle davanın neticesini etkileyebilmesine olanak sağlanmasıdır. Bu hak yönünden her bir davanın kendine münhasır özellikleri kritik öneme sahiptir.⁹⁰

Anayasa’da açıkça düzenlenmemiş olan isnadı öğrenme hakkı konusunda AYM, norm denetimi kapsamındaki bir itiraz başvurusunda, adil yargılanma hakkının düzenlendiği Anayasa’nın 36. maddesinin, isnadı öğrenme hakkını da kapsadığını kabul etmiştir.⁹¹ AYM bireysel başvuruda da suç isnadı kapsamındaki uyuşmazlıklarda isnadı öğrenme hakkının uygulanması gereken bir güvence olduğunu ve onun savunma için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olma hakkı ile yakından ilgisi olduğunu ifade etmiştir.⁹²

İsnadın ne zaman bildirilmesi gerektiği önemli bir sorudur. Bu bakımdan yukarıdaki AYM kararında belirtildiği üzere isnat dava mahkemesinde görülmeye başlanmadan önce ya da en azından suç isnadı altındaki kişi mahkeme huzuruna çıkmadan önce ve bu kişinin savunma hazırlamasına imkan sağlayacak kadar erken bir sürede bildirilmelidir.

Klasik ceza davaları bakımından yukarıdaki değerlendirmelerin anlamlandırılması nispeten kolaydır. AYM tarafından işaret edildiği üzere ceza muhakemesi hukukunda kişiye suç isnadı “iddianame” ile yapılır. Bu belgenin, suç isnadı altında olan kimsenin savunmasını hazırlayabilmesine olanak sağlamak için isnada konu fiillerin yerini ve zamanını göstererek ve bunların hukuki tavsifini yaparak mevzuatta bu fiillere karşılık gelen suç ve cezaları göstermesi gerekir. İlave olarak yargılama esnasında suçun vasfının değişmesi durumunda da isnada muhatap kişiye bu değişiklik ve değişikliğin nedenleri hakkında da bildirim yapılması gerekir.⁹³

⁹⁰ Ufuk Rifat Çobanoğlu, B. No: 2014/6971, 1.2.2017, § 45.

⁹¹ AYM, E.2000/48, K.2002/36, 20.3.2002.

⁹² Ali Kemal Tekin, B. No: 2014/875, 2.2.2017, § 46.

⁹³ Sebahat Tuncel (2), B. No: 2014/1440, 26.2.2015, § 87.

Çalışmanın konusu bakımından bu tespitleri -Anayasal özerk yorum anlamında suç isnadına bağlı bir ceza davası olarak değerlendirilen- vergi aslı ve buna bağlı vergi ziyai cezalarına karşı açılan iptal davalarına uyarlamak gerekir.

Maddi gerçeğin araştırılması noktasında, vergi incelemesi yapmakla görevli kamu görevlilerinin inceleme sürecindeki rolü ile ceza yargılamasında iddia makamı olan savcının pozisyonu bazı yönler itibarıyla birbirine benzer niteliktedir. Çünkü vergi incelemesi yapmakla görevli kamu görevlileri inceleme sonunda hazırladıkları VİR ile adeta bir iddianame düzenlemiş olmaktadır.⁹⁴ Bu anlamda mükellefi suç isnadı altına sokan belge VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'dir. Vergi dairelerinin vergi tarhı ya da ceza kesme işlemleri sadece bu rapordaki tespitlere dayalı olarak yapılan işlemlerdir. VİR ya da düzenlenmesi halinde VTR'de vergi cezası kesilmeyi icap ettiren bir tespit yapıldığında vergi dairesinin yapacağı şey bu cezayı kesmekten ibarettir. Bu konuda vergi dairesinin bir takdir hakkı yoktur başka bir ifadeyle vergi dairesi bağlı yetki içindedir.⁹⁵ Vergi tarhı ya da ceza kesme işleminin dayanağı VİR ve düzenlenmiş ise VTR'dir. İhbarname ancak VİR ve düzenlenmişse VTR bile birlikte bir anlam ifade edebilir. Bir kişi hakkında Cumhuriyet savcıları tarafından düzenlenecek bir iddianamede sadece kanun maddesine yer verilerek soruşturmaya konu olay hakkında hiçbir bilgi yer almaması ne kadar anlamsız ise, ihbarnameye VİR eklenmeyerek mükellefe tarhiyat ya da cezayı gerektiren olaylar hakkında bilgi verilmemesi de o derece anlamsızdır.

Vergi/ceza ihbarnamesinin kendisi mükellefin neyle itham edildiği konusunda bir açıklama içermediğinden tek başına iddianameye benzetilemez. Nitekim iddianamenin, suçu oluşturan olayları ve bunlar için öngörülen cezaları gösteren bir belge olarak düzenlenmesi gerektiği gibi VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR de benzer biçimde isnada konu fiillere ilişkin maddi olayları izah etmeli ve hukuki sonuçlarını göstermelidir. Bu bağlamda anayasal özerk yorum anlamında suç isnadının ancak ekinde VİR ve düzenlenmiş olması halin-

⁹⁴ Veysi Seviğ, "Vergi İncelemesinde Hakkaniyet ve Vicdani Duyarlılık", *Referans Gazetesi*, 2009, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/6025/177/>, 18.9.2020.

⁹⁵ Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, 10. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2017, s. 75,76.

de VTR bulunan vergi/ceza ihbarnamesi ile ilgiliye bildirildiği kabul edilebilir. Ekinde VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR bulunmayan vergi/ceza ihbarnamesi ise maddi olaylar hakkında hiçbir kayıt içermeyeceğinden isnadın bildirilmiş sayılması için yeterli görülemez.

Vergi cezalarına karşı açılan iptal davaları Anayasal özerk yorum anlamında bir ceza davası ise, bu ceza davasındaki isnadın kovuşturma başlamadan önce bildirilmesi gerekir. İdari yargı sisteminde yazı-lılık ilkesinin geçerli olduğu, vergi davalarının davacısının kamu değil aleyhinde isnatta bulunulan mükellef olduğu ve duruşma yapılması-nın ancak istisnai durumlarda mümkün olduğu dikkate alındığında⁹⁶ klasik ceza davalarından farklı olarak bu isnadın suç isnadı altındaki kişi mahkeme huzuruna çıkmadan önce değil her durumda ihbarna-me ekinde bildirilmesi zorunluluğu daha iyi anlaşılabilir. Çün-kü KAPLAN'ın⁹⁷ belirttiği gibi, mevzuatta yer alan düzenlemeler idari yargılama hukuku bakımından: duruşma müessesine dikkate değer bir anlam ya da fonksiyon yüklenmediğine işaret etmektedir.

İYUK'un 16. maddesinin (4) numaralı fıkrasındaki *"Taraflar, süre-nin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayana-rak hak iddia edemezler"* şeklindeki hüküm nedeniyle taraflar, duruşma sırasında ilave bir hak iddia edemezler. 11.4.2013 tarihli ve 6459 sayılı İnsan Hakları ve İfade Özgürlüğü Bağlamında Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la anılan fıkra, *"Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir"* şeklinde bir ifade eklenmiştir. Ancak bu hüküm de sadece dava dilekçesindeki miktarın bir kereye mahsus olmak üzere arttırılmasının ancak duruş-

⁹⁶ İYUK'un 17. maddesinin ilgili kısımları şöyledir: "Madde 17 - 1. ... tarh edilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları toplamı yirmibeşbin Türk Lirasını aşan vergi davalarında, taraflardan birinin isteği üzerine duruşma yapılır. 2. Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine ve Danıştay veya ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır. 3. Duruşma talebi, dava dilekçesi ile cevap ve savunmalarda yapılabilir. 4. 1 ve 2'nci fıkralarda yer alan kayıtlara bağlı olmaksızın Danıştay, mahkeme ve hâkim kendiliğinden duruşma yapılmasına karar verebilir..."

⁹⁷ Gürsel Kaplan, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, Yıl: 13, Cilt: 13, Sayı: 1, s. 36,37.

ma dışında ve harcı ödenmek suretiyle mahkeme kalemine verilecek bir dilekçeyle olabileceğini düzenlemektedir.⁹⁸

İYUK'un 21. maddesindeki “Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez” şeklindeki hükümle getirilen ve mahkemenin takdirine bağlı olan imkan bir kenara bırakılırsa, taraflar duruşma sırasında söz hakkını ancak dilekçe ve savunmalarında dile getirdikleri konuları açıklamak ve hatta sadece tekrar etmek maksadıyla kullanabilecektir.⁹⁹

Sözlülük ilkesinin uygulama alanı bulduğu ceza muhakemesi hukukunda suç isnadı altında olan kişiye kendisi hakkındaki isnatların duruşmadan uygun bir süre önce bildirilmesi makul kabul edilebilir. Ancak yazılılık ilkesinin egemen olduğu idari yargılamada mükelleflerle açılacak iptal davasında argüman üretebilmek ve delil sunabilmek için idarenin isnatlarının davadan önce bildirilmesi bir zarurettir. Aksi bir yaklaşım isnatlar hakkında bilgi sahibi olunması için mükellefi dava açmak zorunda bırakır. Bu durumda dahi dava açan mükellef aslında neyle suçlandığı ya da neye karşı dava açtığını bilemez durumdadır. Kişilerin haklarındaki isnatları öğrenmek için dava açmak zorunda kalmaları ise bir hukuk devletinde kabul edilebilir bir durum değildir.

İhbarnamenin isnadın bildirilmesi noktasında bütün önemsiz olduğu elbette söylenemez. Nihayetinde kişi ihbarnamenin tebliğiyle bir isnada muhatap olduğundan haberdar olmaktadır. Ancak isnadı öğrenme hakkı sadece isnadı öğrenme değil isnattan ayrıntılı olarak haberdar olma anlamına gelir. Isnat hakkında yapılacak bildirimde uyulması gereken esaslar şunlardır:¹⁰⁰

- “Bildirim, isnadın mahiyet ve sebebini içermelidir.

⁹⁸ Gürsel Kaplan, “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, s. 36,37.

⁹⁹ Gürsel Kaplan, “İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme”, s. 36,37.

¹⁰⁰ Metin Feyzioğlu, “Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Madde 6/3-a Uyarınca Isnadın Bildirilmesi ve Türk Hukuku”, *TBB Dergisi*, 2004, Sayı 55, s. 104.

- *Bildirimde isnat, etraflıca açıklanmalıdır.*
- *Bildirim, sanığın anladığı dilde yapılmalıdır.*
- *Bildirim, en kısa bir zamanda yapılmalıdır.”*

İsnadın bildirildiğini kabul etmek için, hem fiilin hem de bu fiilin hukuk siteminde nasıl nitelendirildiğinin bildirilmesi gerekir. Bu açıdan, isnada konu fiil izah edildikten sonra, fiilin hangi hukuk normlarını ihlal ederek hangi suça sebebiyet verdiği de açıklanmalıdır. İsnadın etraflıca izah edilmesi, daha çok fiil ile ilgili olup konuyla ilgili bildirimde, fiilin soyut olarak değil uyuşmazlık konusu olayın ayrıntılarını gösterecek bir biçimde izahı yapılmalıdır. Böylece isnadın muhatabı olan kişi, hangi fiili, nerede, ne zaman işlemekle itham edildiğini öğrenebilecek ve savunmasını buna göre şekillendirme olanağına kavuşacaktır.¹⁰¹ AYM içtihadında bu gereklilikler şu şekilde ifade edilmiştir:¹⁰²

“43. İsnat, sanığın savunma yapabilmesi için bildirilmektedir. Bunun için bildirimde, sanığın hangi fiil ile suçlandığının ve hangi suçu işlediğinin açıklanması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle sanık, isnadın sebebinden ve niteliğinden haberdar edilmelidir. Sanığın hangi fiili nerede ve ne zaman işlediği (yüklenen suçu oluşturan olay/olaylar) “isnadın sebebinin” oluşturur. Bunların soyut olarak değil sanığın savunma hazırlayabilmesine yeterli düzeyde ve ayrıntılı olarak açıklanması gerekir. Böylelikle sanık, davaya konu fiili nerede ve ne zaman işlemekle suçlandığını bileceğinden savunmasını buna göre yapabilecektir. Fiilin hukuki yönden vasıflandırılması ise “isnadın niteliği”dir. Suçlamanın niteliği hakkındaki bilgi de savunma yapmaya yeterli düzeyde olmalı ve bildirimde sanığın işlemekle suçlandığı fiilin hangi normu ihlal ettiği belirtilmelidir. Yargılama sırasında fiilin hukuki niteliğinin değişmesi durumunda da sanık bu değişiklikten haberdar edilmelidir...”

Yukarıdaki ilkeler çalışma konusuna uyarlandığında sadece ihbarname tebliğ edilip VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR tebliğ edilmezse kişiye savunmasını hazırlaması için gerekli imkan tanınmamış olur. Bu durumda savunma hakkı gerçekten değil kağıt üzerinde

¹⁰¹ Metin Feyzioğlu, s. 107.

¹⁰² Ali Kemal Tekin, B. No: 2014/875, 2.2.2017.

sağlanmış olur. Mükellef böyle bir durumda idarenin vergi tarhı ya da ceza kesme işlemine karşı dava açmak suretiyle şeklen bu iddialara karşı kendini savunma imkanına sahiptir. Ancak isnadın dayandığı olgu ya da delillilerden habersiz olan mükellefin savunma hakkını gerçek anlamda kullanabilmesi mümkün olmaz. Çünkü hakkındaki isnadın içerdiğinden haberdar olmayan mükellefin bu isnada karşı koyma imkanı olmayacaktır.

Başka bir ifadeyle, böyle bir durumda vergi mükellefi, kendisi hakkında vergi incelemesi yapıldığından ve -kendisinin de imzasını taşıması zorunluluğu nedeniyle- bir vergi inceleme tutanağından haberdar olmakla birlikte, mükellefin bu tutanaktaki donelerin, incelemede kullanılan kayıtlardaki bilgilerin vergi denetim personeli tarafından nasıl değerlendirildiği, bu değerlendirme neticesinde ne gibi sonuçlara ulaşıldığı ve tarhiyat ya da ceza kesme işleminin bu kayıtlar dışında nelere dayandırıldığı konusunda haberdar olma imkanı olmayacaktır.¹⁰³

VUK'un 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, 140. maddesinde, vergi incelemesine başlanıldığı hususunu içeren bir tutanak ve inceleme bitince de, bunun yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılana verileceği, 141. maddesinde inceleme esnasında lüzum görülen 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, 366. maddesinde de cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye bağlanacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan VUK'un "*Cezayı Gerektiren Olayın Tespiti*" kenar başlıklı 364. maddesi; "*Vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlar*

¹⁰³ Seda Sözen ve Ömer Faruk Sözen, "Vergi/Ceza İhbarnameleri ile Birlikte Vergi İnceleme Raporunun ve Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmesi Sorunu", 2020, <https://blog.lexpera.com.tr/vergi-ceza-ihbarnameleri-ile-birlikte-vergi-inceleme-raporunun-ve-vergi-teknigi-raporunun-teblig-edilmesi-sorunu/>, 19.9.2020.

tarafından tespit olunur. Yoklama ve vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların, raporlarda gösterilmesi, delillerin kaybolması ihtimalinin bulunduğu hallerde bunların tutanakla tespit edilmesi mecburidir.”şeklindedir. Bu maddeye göre, “vergi incelemesi sırasında rastlanan, vergi cezasını gerektirici olayların” gösterileceği yer VİR’lerdir.

Vergi mükellefinin ihbarname ile yüzeysel olarak haberdar olduğu isnadın ayrıntılarından dava açmadan önce haberdar olamaması adeta bu isnada karşı mükellefin savunması mahiyetinde olan dava dilekçesinin anlamsızlaşması sonucuna yol açmaktadır. Böyle bir durumda mükellefin savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olduğu da söylenemeyecektir. İsnadın içeriğinin bildirilmemesi mükellefin kendi lehine olan delilleri araştırmasına doğrudan olmasa da dolaylı olarak engel oluşturmaktadır. Mükellefin dava dilekçesinde dilediği delilleri ileri sürmesine bir engel olmamakla birlikte isnadın içeriğinden habersiz olması nedeniyle hangi delillerin kendine avantaj sağlayacağı konusunda bir değerlendirme yapma imkanı olmayan mükellefin savunma için gerekli kolaylıklara sahip olduğu söylene-
mez. Bu bağlamda VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR’nin sonradan yargılama aşamasında mükellefe tebliğ edilmiş olması da mükellefe savunmasını yapmak için gerekli kolaylığın sağlandığı anlamına gelmez.

D. KARARIN YARGI ORGANLARI ARASINDAKİ İŞBÖLÜMÜ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın önceki bölümlerinde detaylı bir biçimde analiz edildiği üzere, Kelsen ya da Avrupa modeli anayasa yargısı olarak bilinen yargı modelinin benimsendiği ülkemizde derece mahkemeleri önlerindeki davaya uygulanacak bir kanun hükmünün Anayasa’ya aykırı olduğu kanaatinde olsalar dahi bu kanunu ihmal ederek doğrudan Anayasa’yı uygulama yolunu seçemezler. Mahkemelerin görevi Anayasa’ya aykırı da olsa kanunu uygulamaktır. Böyle bir durumda itiraz yolunu işleterek AYM’ye başvurup başvurmamak davaya bakan mahkemenin karar vereceği bir husustur.

Anayasa’ya aykırılık noktasında hiçbir tereddüt yok ise bu tür değerlendirmelere dahi gerek kalmaksızın derece mahkemelerine düşen görev kanunu uygulamaktır. Bunun tersi yani Anayasa’ya uygun olan

kanunu uygulamayıp doğrudan Anayasa'yı uygulamaya çalışmak hukuk sisteminin işleyişi bakımından anlaşılabilir bir tutum değildir.

Çalışmanın konusu bakımından daha önce yer verilen -özellikle cezalara ilişkin olan- VUK hükümleri vergi inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği hususunda hiçbir şüpheyi yer bırakmamaktadır.¹⁰⁴

İkmalen veya re'sen tarhiyata bağlı vergi ziyai cezalarında vergi ile ceza arasındaki kaçınılmaz ilişki bu hususlarla ilgili vergi tarhiyatı konusunda da VİR'lerin tebliğini zorunlu kılmaktadır. Kaldı ki VUK'un 35. maddesi - ceza kesme işlemi yapılmamış olsa dahi- kısa ve açık bir ifade ile de olsa ikmalen veya re'sen vergi tarhını icap ettiren sebeplerin de ihbarname içeriğinde yer almasını zorunlu kılmaktadır.

Konu VTR'ler bakımından ele alındığında, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesinde; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla düzenlenecek olan VTR'lerin vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı bununla birlikte sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen VTR'nin başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu VTR'nin sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek VİR'lere ek yapılmayacağı ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek VİR'ler de, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair VTR'de yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği ifade edilmiştir. VİR'lerin özel bir türü olarak ifade edilebilecek VTR'ler bakımından da mevzuatta esas kural bunların tebliğ edilmesi istisnai durum ise sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen VTR'nin başka bir mükellefin sahte belge kullandığına

¹⁰⁴ İsa Aydemir, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2016, Sayı: 7, s. 195; a.g.e., s. 203'te, "Kanaatimizce davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporları mükelleflere her halükârda tebliğ edilmelidir. Tebliğ edilmemişse bu durumun esaslı bir şekil hatası olmadığı ve tarhiyatın kaldırılmasına sebebiyet vermediği düşünülmektedir" şeklinde bir açıklamada bulunulmuş ise de bu açıklamanın kendi içinde çelişki barındırdığı düşünülmektedir. Kanımızca kanun koyucu VİR'in herhalükârda mükellefe tebliğini öngörmüş ise bu tebliğin yapılmasının işlemi nasıl sakatlamayacağını izah edilmesi mümkün değildir.

ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu VTR'nin sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmamasıdır. Ancak bu durumda da VTR tebliğ edilmese de VİR'ler de sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair VTR'de yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde belli durumlarda VUK'ta düzenlenen VİR'lerin eki olarak düzenlenmesi öngörülen VTR'lerin de tıpkı VİR'ler gibi mükellefe tebliğ edilmesi zorunludur. Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen VTR'nin başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda dahi vergi mahremiyetine ilişkin mülahazalar VTR'deki tespitlerin en azından ihbarname tebliğ edilen kişiyi ilgilendirdiği kısmıyla tebliğ edilmesine bir engel olarak gösterilemez. Bu durumda da sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair VTR'de yer alan bilgi, belge ve değerlendirmeler ihbarname ekinde tebliğ edilmelidir.

Görüldüğü üzere Anayasa altındaki mevzuat olan VUK ve düzenleyici idari işlem olan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'lerin tebliğini zorunlu tutmaktadır. Anılan mevzuatın konuyla ilgili hükümlerinin Anayasa'ya aykırılığı konusunda Danıştay'ın incelemeye konu edilen kararında bir iddia bulunmadığı gibi böyle bir iddia olsa bile bu iddia kanun hükümlerinin uygulanmasına bir engel teşkil edemeyecektir.

VUK'taki VİR'lerin ve buna bağlı olarak düzenlenmiş olması halinde VTR'lerin tebliğinin zorunlu olduğuna dair hükmün Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülmüyorsa Danıştay'a düşen her hâlükârda VUK'u uygulamaktır. Çünkü Danıştay'ın asli görevi kanunları yorumlamak ve uygulamaktır. Yargı organları arasındaki işbölümünün gereği budur. Danıştay'ın -Anayasal hükümler çerçevesinde savunma hakkı ile ilgili yorumlarının bir an için doğru olduğu varsayılacak olsa bile- olaya uygulanacak bir kanun hükmü varken Danıştay'ın savunma hakkı bağlamında Anayasa'yı yorumlayarak bir sonuca ulaşmaya çalışması yargı organları arasındaki işbölümüne aykırıdır. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere AYM kanuna aykırı bir uygulamayı şartları oluşmuşsa Anayasa'ya uygun bulabilir. Çünkü AYM Anayasa'ya uygun-

luk denetimi yapmaktadır. Danıştay'ın görevi ise Anayasa'ya değil kanunlara uygunluk denetimi yapmaktır. Danıştay'ın görev alanı bakımından bir idari işlemin Anayasa'ya uygun olması onun kanuna da uygun olduğu anlamına gelmez. Dolayısıyla Anayasa'ya uygun bir idari işlem kanunlara aykırı ise iptal edilmek durumundadır. Böyle bir durumda Anayasa hükümleri ya da AYM içtihatları idari işlemin kanuna aykırılığından kaynaklanan sakatlıkları meşrulaştırıcı bir araç olarak kullanılamaz.

AYM'nin temel haklara ilişkin yorumlarıyla üretilen standartlar kanunlarda öngörülen standartların gerisindeyse Danıştay kanundaki standartları bir kenara bırakarak Anayasa'yı ya da AYM içtihatlarını uygulayamaz. Danıştay ancak lafzındaki muğlaklık itibarıyla Anayasa'nın gerisinde bir güvence içerdiği düşünülebilecek hükümlerin varlığı durumunda Anayasa metnini ya da AYM içtihatlarını muğlak hükümlerin Anayasa'ya uygun yorumunu geliştirmek için kullanabilir. Muğlaklık olmayan durumlarda da Anayasa hükümleri ya da AYM içtihatları Danıştay içtihatlarına kaynaklık edemez.

VİR'in tebliği konusundaki VUK hükümleri tereddüte yer bırakmayacak ölçüde açıktır. Bu durumda Danıştay'a düşen görev kanuna uygunluk denetimi yapmak suretiyle VİR'in tebliğ edilmediği durumlarda işlemi iptal etmektir. VUK'a açıkça aykırı olan işlemlerin yargılama sürecindeki birtakım gelişmelerle birlikte değerlendirildiğinde Anayasa'ya uygun hale geldiği şeklindeki yorumlar o işlemin VUK'a aykırı olduğu gerçeğini ortadan kaldırmaz. Kanuna aykırılık Anayasal denetimde belirleyici olmasa da idari yargı denetiminde belirleyicidir. Çünkü idari işlemler kanuna aykırı olamaz. Normlar hiyerarşisi bağlamında kanuna aykırı olan bir işlemin kanunlar üstündeki bir norma yani Anayasa'ya aykırı olup olmadığı konusundaki bir değerlendirme idari yargı makamları bakımından mümkün değildir. Kanuna aykırı olan bir işlemin Anayasa'ya uygun olması o işlemin iptal edilmemesi için bir gerekçe oluşturamaz. Kanun'un kendisi Anayasa'ya aykırı olsa dahi durum böyleyken bu şekilde bir aykırılık hususunun akla gelmediği durumlarda Anayasal hükümleri ya da AYM içtihatlarını iptal taleplerinin reddine dayanak olarak sunmak kabul edilebilir bir durum değildir.

Danıştay VİR'in tebliğinin zorunlu tutan VUK hükümlerine karşı Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla itiraz yolunu işletmediğine göre ortada Anayasa'ya aykırılıkla ilgili bir tereddüt olmadığı varsayılabilir. Hal böyleyken Danıştay'ın kanuna aykırılığı açık bir işlemin adil yargılanma hakkı kapsamındaki hakkaniyete uygun yargılanma hakkının unsurlarından olan silahların eşitliği ilkesi bağlamında bir değerlendirmeye konu etmesi anlaşılamamaktadır. Danıştay bireysel idari işlemlerin temel haklara ilişkin anayasal güvencelere uygunluğunu değil idari düzenleyici işlemlere ve kanunlara uygunluğunu denetlemekle yükümlüdür. Bir idari işlem Danıştay'ca kanuna uygun olmakla birlikte temel haklara ilişkin anayasal güvencelere aykırı olarak değerlendiriliyorsa Danıştay'ın yapabileceği tek şey Anayasa'nın 152. maddesinde öngörülen usul çerçevesinde kanunun Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla AYM'ye itiraz yolunu işletmektir.

Burada bir an için, Danıştay'ın -karakında AİHS'e atıf yaptığı da nazara alınarak- Anayasa'nın 90. maddesindeki *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır."* şeklindeki hüküm çerçevesinde kanunu ihmal ederek AİHS'i ve onu yorumlama yetkisine sahip olan AİHM'in içtihatlarını uyguladığı düşünülebilir ise de böyle bir yoruma aynı AİHS'in 53. maddesindeki *"Bu Sözleşme hükümlerinden hiçbirisi, herhangi bir Yüksek Sözleşmeci Tarafın yasalarına ve onun taraf olduğu başka bir Sözleşme uyarınca tanınmış olabilecek insan hakları ve temel özgürlükleri sınırlandıracak veya onları ihlal edecek biçimde yorumlanamaz."* şeklindeki hüküm engel oluşturur. Anayasa'nın 90. maddesi ile AİHS'in 53. maddesi *hükümleri birlikte değerlendirildiğinde* AİHS ile kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda bu normların hangisinde daha üst koruma standardı bulunuyorsa uygulanacak olan norm da odur. Bu minvalde somut olayda uygulanması gereken norm VUK'un inceleme raporlarının tebliğ edilmesini gerektiren kanun hükmüdür.

Kaldı ki ALGAN'ın dikkat çektiği üzere, *-çalışmanın konusu bakımından VUK'ta-* daha ileri koruma öngören standartların AİHS seviyesine geriletilmesi kabul edilebilir bir durum da değildir. Bu bağlamda AİHS'te ve tarafı olduğumuz diğer uluslararası insan hakları anlaşmalarında öngörülen insan haklarının korunmasına ilişkin güvencelerin

ulusal hukukumuzdan daha güçlü olduğu varsayımıyla kabul edildiği anlaşılan Anayasa'nın 90. maddesindeki "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*" şeklindeki hüküm oldukça problematiktir.¹⁰⁵

E. KARARIN MÜKELLEF HAKLARI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mükellef haklarının büyük bölümü temel hak ve özgürlüklerin vergi alanındaki görünümüdür.¹⁰⁶ Mükellef haklarının tanınmasında genel amaç hukuk devleti olmanın gereği olarak vergi ilişkisinde zayıf taraf olan mükellefleri korumaktır. Çalışma konusu bakımından vergilendirmenin gerekçeli olması daha çok vergilendirme işleminin muhatabı olan mükelleflere yönelik bir işleve sahiptir.¹⁰⁷ Böylelikle muhatabın korunması bakımından "*bilgilenme*" sağlanmış olur. Gerekçe zorunluluğu muhatabın işlemde bilgi alma hakkının asgari düzeyine işaret eder.¹⁰⁸ Bu sebeple gerekçe işlem muhatabının savunma hakkının bir parçası olma özelliğini taşır.

Mükellef haklarının bazıları devletin mükelleflere karşı yapabileceklerine sınır çizerken, bazıları da yapması gerekenler bakımından devlete yükümlülükler yükler. Bir başka ifadeyle vergileme bağlamında devletin mükelleflere karşı müdahalesini sınırlandıran "negatif statü hakları" yanında devletin yerine getirmesi gereken "pozitif yükümlülükler" bulunur. Böylelikle devlete karşı mükelleflere güvenceler sağlanmış olur. Vergilendirme işleminin gerekçeli olmasının altında temel haklara ve insan kişiliğine saygı yatar.¹⁰⁹ Bu çerçevede kişilerin mülkiyet hakkına müdahale niteliği taşıyan vergilendirme işlemlerinde devletin gerekli usuli güvenceleri sağlaması ve mükellefleri işlemin gerekçeleri hakkında bilgilendirmesi gerekir. Çünkü AYM'nin *Züliye*

¹⁰⁵ Bülent Algan, "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği Hakkı Yaklaşımı: Hebat Aslan ve Firas Aslan Kararı Örneği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2015, Sayı 32, s. 204

¹⁰⁶ Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, *Mükellef Hakları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015, s. 21.

¹⁰⁷ Tekin Akıllıoğlu, s. 9.

¹⁰⁸ Tekin Akıllıoğlu, s. 9.

¹⁰⁹ Tekin Akıllıoğlu, s. 19.

Öztürk kararında belirttiği gibi¹¹⁰ “başvurucunun mülkiyet hakkına müdahale eden karara karşı savunma ve itirazlarının incelenmesi, ancak kararın kendisine usulüne uygun olarak tebliğ edilmesiyle mümkün olabilir”.

Verginin başta mülkiyet hakkı başta olmak üzere pek çok temel hak ve özgürlükle ilişkili olması mükellef haklarının önemini bir kat daha artırmıştır. Anayasa, kanunlar ve uluslararası anlaşmalar belirtilen hakların asli kaynaklarını, vergi idarelerince açıklanan mükellef hakları bildirgeleri ile bazı genel düzenleyici işlemler ise yardımcı kaynaklarını oluşturur. Ülkemizde de mükelleflere tanınan bu haklar kanunlar içinde serpiştirilmiş durumdadır. İşte, idari işlemde gerekçe kuralı, idari işlemin muhatabı olan kişinin haklarını korumaya yönelik bir mükellef hakkı olarak öngörülmüştür.¹¹¹ Mükellefler için güvence sağlayan bu hak düzenleme biçimi itibarıyla vergi idareleri için uymaları gereken zorunlu davranışı ifade eder.

Gerekçe ilkesi, bir başka açıdan da ilgilisi için hukuki yardım anlamına gelmektedir. Nitekim karşılaştığı idari işlemin maddi ve hukuki dayanaklarını bilmek herkesin hakkıdır. Çünkü idari işleme karşı itirazda bulunmak veya dava açmak ve işleme karşı sav geliştirmek işlemin dayanaklarını bilmekle mümkün olmaktadır. Bunun sonucu olarak işlemin muhatabı olan kimseler gerekcede yer alan bilgilere göre bir değerlendirme yapacak ve belki de gereksiz yere yargı yoluna müracaat ederek zaman kaybetmeyeceklerdir. Esasında bu durum ilgilinin idarenin işleminin gerekçesiyle tatmin olup olmasının doğal sonucu olmaktadır.¹¹² Açık ve anlaşılabilir bir gerekçe işlemin muhatabını dava açmaktan vazgeçirebilir.¹¹³ Özellikle idarenin işlem tesis etmekte haklılığını ortaya koyan bir gerekçenin varlığı durumunda kişinin yargı yolundan sonuç alamayacağı düşüncesiyle bu yola başvurmaması yargı organları üzerindeki iş yükünü azaltacağı gibi vergilendirme işlemleri bakımından -ikmalen ve resen tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davaların tahakkuka engel olduğu nazara alındığında- vergi ve cezanın hızlıca tahsiline de imkan sağlayacaktır.

¹¹⁰ Züliye Öztürk, B. No: 2014/1734, 14.9.2017, § 71.

¹¹¹ Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt I, s. 955.

¹¹² Sinan Seçkin ve Gül Üstün, s. 526.

¹¹³ Tekin Akıllıoğlu, s. 19.

VUK'ta ihbarname ekinde mükellefe bildirilmesi gerektiği hüküm altına alınan VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin ihbarname ile birlikte mükellefe tebliğ edilmesinin mükellef hakkı olduğunda şüphe yoktur. İncelemeye konu edilen Danıştay kararı mevzuatla özel olarak tanınmış bir mükellef hakkını zayıflatarak bu hakkın etkisizleştirilmesi anlamı taşımaktadır. Ne ile birlikte, ne şekilde ve hangi aşamada tebliğ edileceği VUK'ta açık seçik düzenlenmesine karşın VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin tebliği konusunda aykırılık giderme kararıyla kanuni düzenlemenin aksine norm yaratılması mükellef haklarının da ihlalidir.

F. KARARA DAYANAK YAPILAN HUSUSLAR HAKKINDA BAZI ÖZEL DEĞERLENDİRMELER

DVDDK'nın, incelemeye konu kararı 2 karşı oyla, oyçokluğu ile alınmıştır. Dikkate değer argümanlar taşıyan karşı oylardaki görüşler özet olarak dipnotta verilmiştir.¹¹⁴

Kararda, işlem gerekçesinin işlemle birlikte mükellefe tebliğ edilmesinin adil ve hakkaniyete uygun bir yargılamaya etkisi üzerinde dava dilekçesi yönüyle yeterince durulmamıştır. İşlemle birlikte işlem gerekçesinin açıklanmaması buna karşın idarenin savunma aşamasında gerekçeyi açıklaması adil yargılanma hakkına aykırı görülmemiştir.

¹¹⁴ "X- Karşı Oy: ... Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinin, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarname ile tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35. maddesinin 2. fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellefin kendisi adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir...vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi halinde, davacıların hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi bu durum davacılar hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası oluşturmaktadır... XX- Karşı Oy: ...Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiğinin açıkça belirtilmesi karşısında tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu, vergi inceleme raporunun eklenmemesinin şekil yönünden hukuka aykırılık oluşturma- cağı anlaşılmaktadır...

Oysa, derece mahkemelerinin ve dolayısıyla Danıştay'ın evveleminde kanunları uygulamak şeklindeki görevi dikkate alındığında, VUK'un VİR'in tebliğini zorunlu kılan emredici hükmü de nazara alınarak davaya konu edilen işlemle birlikte davacıya İYUK'un 3. ve 16. maddeleri kapsamında tanınan dava dilekçesi verme ve idarenin savunmalarına cevap verme haklarının tam ve etkili kullanımına uygun şartların oluşup oluşmadığının üzerinde durulması gerekirdi. Davacı gerekçeye göre biri dava dilekçesi diğeri savunmaya cevap aracılığıyla olmak üzere iki etkili savunma yapma imkânına sahipken VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin işlemle tebliğ edilmemesiyle bu hakkı fiilen bire indirilmiştir. Kararda *"İdari davalar yönünden ise tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflara diğer tarafın sunduğu kanıtlar ve görüşlerden bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanının tanınması kural olarak hakkaniyete uygun yargılama hakkı kapsamında değerlendirilmektedir"* ifadesindeki *"tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması"* şeklindeki ilkenin somut olaya nasıl uygulandığının ortaya konması gerekirdi.

Bu genel kuralın vergi hukukunun kendine has özellikleri bakımından istisnai bir nitelik taşıyan VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR bakımından uygulanması yanlış olmuştur. Adil yargılanma hakkı bağlamında yargılama sürecinin tamamının hakkaniyete uygun yürütülmesinin güvence altına alması gerekir. DVDDK incelenmeye konu kararın değerlendirme kısmında idari işlemin tesis edilme *nedeni* olarak ifade ettiği ve esasen literatürde *gerekçe* olarak isimlendirilen açıklamaların idari dava açıldıktan sonra ortaya konulmasının adil yargılamayı ihlal etmeyeceği görüşündedir. Ancak şu kadarı söylenebilir ki, işlemle birlikte VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR tebliğ edilmediğinde davalı idarenin *"birinci savunma dilekçesi"* ve *"ikinci savunma dilekçesi"* olmak üzere iki etkili hakkı fiilen korunmuştur. Buna karşın davacının savunma yapma imkanının idarenin ilk savunmasına cevaptan ibaret olan bir tek dayanak ve delil ileri sürme imkanına indirgenmesinin ve davacının davalı idarenin ikinci savunma dilekçesinde ileri sürdüğü hususları cevaplayamamasının yargılama sürecini hakkaniyete uygun olmaktan çıkarmadığı yönündeki değerlendirmeye katılmak mümkün değildir. Her ne kadar İYUK'un 16. maddesinin (2) numaralı fıkrasında *"Davacının ikinci dilekçesi davalıya, davalının vereceği ikinci savunma da davacıya tebliğ edilir. Buna karşı davacı cevap*

veremez. Ancak, davalının ikinci savunmasında, davacının cevaplandırmasını gerektiren hususlar bulunduğu, davanın görülmesi sırasında anlaşılırsa, davacıya cevap vermesi için bir süre verilir." denilmiş ise de burada mükellefe tanınan cevap verme imkanı otomatik olmayıp hakimın takdirinde olan bir husustur. Takdire dayalı olan bu imkanın mükellef aleyhine oluşan eşitsizliği telafi ettiği söylenemez. Davacının işlemin gerekçeleri ve isnat edilen olgulardan davalının savunma dilekçesinden sonraki bir noktada haberdar olması dava dilekçesiyle tanınan kanuni hakların etkisizleştirilmesi demektir. Bu durum yargılamada eşitliği daha baştan davacı aleyhine bozan bir durumdur.

Kararda "*Uyuşmazlığı, dava konusu ederek ya da şartların varlığı halinde idareye başvurarak çözüme kavuşturma hakkına sahip olanların, seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları halinde idareye başvurma, uzlaşma, ceza indirimini vb. uygulamalardan yararlanma imkanının kısıtlandığını ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel teşkil ettiğini söylemek mümkün değildir"* görüşüne yer verilmiştir. Ancak dava açılmadan önce mükellefin durumunu değerlendirebilme hakkına sahip olması hiç şüphesiz isnadın gerekçede ne olduğunun bilinmesiyle mümkündür. Dava açmadan önce hukuki durumunu tam bilmeyen olgular hakkında haberdar olmayan mükellefe seçimlik idari haklardan yararlanabileceğini söylemenin pratik bir yararı olmaz. Sadece ihbarnamenin tebliği davacıların kullanabileceği idari seçimlik haklardan hangisini kullanması gerektiği ya da bu hakları kullanmayıp yargı yoluna başvurmayı mı tercih etmesi gerektiği konusunda bir değerlendirme yapması için yeterli değildir. Dava süreci içinde idarenin savunmasıyla gerekçeyi öğrenen davacı mükellefin olarak idari çözüm yollarına başvuru konusundaki haklarını geriye doğru canlandırarak kullanması da zaten mümkün değildir. Bu nedenle kararda mükellefin seçimlik haklarını kullanmasının kısıtlanmadığı yönündeki argümana dayanılırken idari çözüm yollarından uzlaşmaya veya ceza indirimine başvurabilme imkanlarının sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı olmaksızın gerçekten var olup olmadıklarının ortaya konması gerekirdi. Dava açma hakkı kullanıldıktan sonra idari çözüm yollarına başvurunun imkansız hale geldiği nazara alındığında idari çözüm yollarının dava hakkı ile ikame edilecek imkanlar olmadığı kolaylıkla görülebilecektir.

İdari işlemin sebep unsuru başka gerekçesi başka şeydir. DVDDK'nın özellikle vergiler için sebep ile gerekçe arasındaki ayrımı

dikkate almayan bir karar verdiği görülmektedir. Kararda gerekçe zorunluluğundan neredeyse hiç bahsedilmemiştir. Sadece birkaç yerde “işlemin nedeni” kavramına yer verilmiştir. Oysa kararda gerekçenin işlemdeki yeri ve idari veya yargısal yollara başvuru bakımından mükelleflerin durumuna etkisi açıklanmalıydı.

Öte yandan VUK’taki düzenlemeler açıkken, VUK’un istisnai karakterli özel hükümlerinin yorumlanmaması ve bu hükümler ihmal ederek silahların eşitliği ilkesi bakımından vergi hukukunun özel karakteriyle uyumlu olmayan birtakım genel ilkelerin somut olaya uygulanması kararı eksik değerlendirmeye bağlı olarak hatalı hale getirmiştir. Bir başka ifadeyle VUK’taki özel normlar ve vergi hukukundaki idare-mükellef ilişkisinin hususiyeti varken bunlar dikkate alınmayarak idare hukukunun genel ilkelerine ve - Danıştay’ın görevi olmamasına rağmen- anayasal hakların kanuni hakları daraltıcı şekildeki yorumuna göre karar verilmesi hukuka aykırıdır.-

VUK’taki düzenlenme şekli ve işin mahiyeti gereği VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR ihbarnameden ayrı düşünülemez. Tebliğ konu ihbarnamede kanunen yer alması gereken eklere yer verilmediğinde tebliğ işleminin şekil unsurunun tamamlanmış olduğundan bahsedilemez. İhbarname kanuni ekleriyle bir bütün olarak hüküm ifade eder.

Kararda VUK’un 108. maddesi¹¹⁵ gerekçe gösterilerek VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR’nin ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa müessir olmayan bir şekil hatası olmadığı kabul ediliyorsa, gerekçenin idarenin savunmasında sunulmaması halinin de esas etkilememesi gerekir. Bu nedenle davalı savunmasında da VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR’yi ibraz etmezse dava konusu işlemin iptalinin nasıl sebep veya şekil eksikliğine dayandırılabilirliğinin ortaya konması gerekir. Bu bağlamda başlangıçta var olan bir şekil eksikliği tamamlanabilir olmasına karşın dava aşamasında da tamamlanmamışsa iptalin İYUK’un 2. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki

¹¹⁵ “Madde 108 - (Değişik: 23/6/1982-2686/19 md.) Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmaması olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesika-yı hükümsüz kılar”.

yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından hangi unsura ilişkin olacağı da kararda incelenmeliydi.

Kararda İYUK'un 20. maddesinden bahsedilerek *"Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir"* hükmünün de dayanak alındığı anlaşılmaktadır. Oysa, DVDDK re'sen araştırma ilkesi ile idari işlemin unsurlarındaki eksikliği karıştırmıştır. İdari işlemin unsurlarında eksiklik varsa bunu gidermek mahkemelerin görevi değildir. Mahkemeler eksikliğin tespiti halinde iptal kararı vermek durumundadır. Vergi mahkemeleri İYUK'un 20. maddesine dayanarak idareden işlemin *"gerekçe"* sini sunmalarını ya da işleme sonradan gerekçe tesis etmelerini isteyemez. Vergi idaresi de işlemin şekil unsurunun tamamlanmasını sağlamak maksadıyla mahkemelere vergilendirme ya da ceza kesme işleminin tesisi aşamasında mükellefe tebliğ etmediği *"gerekçe"* yi gönderemez. Çünkü gerekçe işlemin şekil unsurunun bir parçasıdır. Bu nedenle gerekçe ya asıl kararın parçası olabilir ya da asıl karar metnine ekli bir metin olabilir. Eğer kanun öngördüğü halde, işlem bir gerekçe içermiyorsa, bu durumda bir şekil sakatlığı mevcuttur ve bu sakatlık işlemin mahkeme tarafından iptalini gerektirir. İşlemin tesisi aşamasındaki böyle bir şekil sakatlığının yargılama aşamasında telafi edilme olanağı yoktur.¹¹⁶

Danıştay yerleşik içtihadında asli, esasa yönelik veya sonucu etkileyici nitelikte olan sakatlıkları iptal nedeni olarak kabul etmektedir.¹¹⁷ VUK'un emredici hükmü karşısında DVDDK'nın kararına konu olaydaki şekil eksikliğinin asli olduğu açıkça görülmektedir. Kanunda *"...bilir"* şeklinde takdire imkan bırakan bir ifadeye yer verilmemiştir. Emredici kelime kullanılmıştır. Bu nedenle vergi idaresine VİR'i ihbarnameye eklememe gibi bir seçim imkânı tanınmamıştır.

VİR'in ihbarname ile birlikte tebliğinin VUK'ta özel olarak düzenlenmiş olması onun aynı zamanda asli şekil şartı olduğunu gösterir. Kararda ülkemizde genel idari usul kodu yokken vergilendirme

¹¹⁶ Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt I, s. 956.

¹¹⁷ Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, 27. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.218.

işleminin neden kendine özgü usul hukukunun olduğu yönündeki perspektifin eksikliği yanlış sonuçlara ulaşılmasına yol açan bir başka etken olmuştur.

Kararda, “idarenin dayanak raporu dava dosyasına sunmaması halinde ise sebep unsurunun ortaya konulamamış olması nedeniyle tarh işleminin iptali yönünde karar verileceğinde kuşku bulunmamaktadır” görüşüne yer verilmiştir. Oysa idari işlemin sebep unsuru başka şekil unsuru başkadır. DVDDK idarenin dayanak raporu (VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR) dava dosyasına sunmamasını sebep unsuruyla aynı görmüştür. Bu nedenle kararda sebep ve şekil unsurları arasındaki farklılığı gözeten bir yorumun yapıldığı söylenemez.

Yukarıdaki gerekçelerle çalışmada ele alınan DVDDK tarafından verilen 19.2.2020 tarihli ve E:2020/9, K:2020/2 sayılı karar hem kanunların uygulanmaması hem idare hukukunun genel ilkelerinin ve vergi hukukunun istisnai nitelikteki hususiyetinin dikkate alınmaması ve hem de anayasal temel hakların vergi hukukunun kendine has özelliklerini dikkate almayan hatalı yorumu nedeniyle yanlıştır.

V. SONUÇ

Vergilendirme işlemleri nitelikleri gereği diğer idari işlemlerden farklılık arz eden bir yapıya sahiptir. Kanun koyucunun vergiler için VUK'ta gerekçe zorunluluğu getirmesinin nedenini vergilendirmenin teknik yönü ve vergilendirme işleminin kendine has özelliklerinde aramak gerekir. Bunun en önemli kanıtı diğer idari işlemler için bir usul kodu olmamasına karşın vergilere ait bir usul koduna sahip olunmasıdır. Bu kapsamda vergi tarh veya ceza işlemiyle birlikte VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin tebliğ edilmesi yani gerekçenin ortaya konması kanuni bir zorunluluk olarak idareye yüklenmiştir.

DVDDK'nın VİR ve düzenlenmiş olması halinde VTR'nin ihbarname ekinde tebliğ edilmediği ancak davalı idarece dava dosyasına sunulduğu hallerde, bu raporların davacıya tebliğ edilerek haklılığı ortaya koymaya yönelik delilleri ileri sürmesine imkan verilebileceği, dava aşamasında giderilebilecek bu eksikliğin hakkaniyete uygun yargılama hakkını ihlal etmediği gibi esaslı bir şekil hatası da oluşturmadığı yönündeki hukuki temelden yoksun argümanları mükellef hakları bakımından geriye gidiştir. DVDDK'nın verdiği kararın somut

uyuşmazlığı çözen değil, norm getiren bağlayıcı bir “aykırılık giderme kararı” olması nedeniyle önemi bir içtihat kararından daha fazladır.

Anılan kararda vergilendirme işleminin gerekçe zorunluğu bulunmayan diğer idari işlemlerle aynı kategoriye indirgenerek bir sonuca varılmış olması hatalıdır.

Danıştay’ın ya da başka bir derece mahkemesinin kanunlardaki açık hükümlere rağmen bu hükümleri ihmal ederek Anayasal hakları yorumlamak suretiyle mükellef haklarını daraltıcı yorumlarda bulunmaları temel hakları koruyup geliştirme misyonuna sahip olan bir hukuk devleti anlayışıyla da bağdaşmaz.

İçtihadi bir hukuk dalı olan idare hukuku uygulamasında idari yargı organları genel olarak idare karşısında güçsüz konumda olan bireylerin haklarını koruyucu içtihat oluşturma eğiliminde olmasına karşın Danıştay’ın bu eğilimin tam aksine bir yaklaşım ortaya koyan bu kararının anlaşılması oldukça güçtür.

Bu karardan mümkün olan en kısa zamanda geri dönülmesi hukuk devleti açısından ciddi bir kazanım olacaktır.

Kaynakça

Kitaplar

- Akıymaz Bahtiyar, İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- Candan Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 6. baskı, PwC Türkiye Yayını, İstanbul, 2015.
- Gerçek Adnan, Çetin Gerger Güneş, Taşkın Çağatan, Bakar Feride ve Güzel Simla, Mükellef Hakları, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.
- Gözler Kemal, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, 5. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2014.
- Gözler Kemal, İdare Hukuku, Cilt I, 3. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2019.
- Gözler Kemal, Türk Anayasa Hukuk Dersleri, 18. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2015.
- Gözler Kemal ve Kaplan Gürsel (2018). İdare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2018.
- Gözübüyük Şeref, Yönetmelik Yargı, 27. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.
- Gözübüyük Şeref ve Tan Turgut, İdare Hukuku, Cilt II, 7. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014.
- Günday Metin, İdare Hukuku, 11. baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2017.

- Karavelioğlu Celal, Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, Cilt 1, 6. baskı, Karavelioğlu Basın Yayın Dağıtım, Ankara, 2006.
- Kaplan Gürsel, İdari Yargılama Hukuku, 4. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2019.
- Özay İl Han, Gün ışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul, 1986.
- Pekcanıtez Hakan, "Hukuki Dinlenilme Hakkı", Prof. Dr. Seyfullah Edis'e Armağan, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir, 2000.
- Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku, 10. baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2017.
- Yıldırım Turan, İdari Yargı, 2. baskı, Beta Yayınevi İstanbul, 2010.
- Zabunoğlu Yahya, İdare Hukuku, Cilt 2, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Makaleler

- Akıllıoğlu Tekin, "Yönetmelik İşlemlerinde Gerekçe İlkesi", *Amme İdaresi Dergisi*, 1982, Cilt 15, Sayı 2, 1982, ss. 7-19.
- Algan Bülent, "Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin Kişi Özgürlüğü ve Güvenliği Hakkı Yaklaşımı: Hebat Aslan ve Firas Aslan Kararı Örneği", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2015, Sayı 32, ss. 185-206.
- Arslan Zühtü, "Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlanması: Anayasa'nın 13. maddesi Üzerine Bazı Düşünceler", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2002, Sayı 19, ss. 139-155.
- Aydemir İsa, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, 2016, Sayı: 7, ss. 183-207.
- Azrak, Ülkü, "İdari Yargıda Anayasaya Uygunluk Sorunu", *Anayasa Yargısı*, 1993, Sayı 9, ss. 323-340.
- Eren Abdurrahman, "Hukuki Yorum Yöntemleri Açısından Bireysel Başvuru Kararlarının Anayasanın Yorumuna Etkileri", *Anayasa Yargısı Dergisi*, 2016, Sayı 33, ss. 231-301.
- Eren Abdurrahman, "YSK'nın Referandum Kararına Karşı AYM, Danıştay, AİHM veya İHK'ne Başvuru Mümkün Mü?", 2017, <https://www.hukukpolitik.com.tr/2017/05/03/ysknin-referandum-kararina-karsi-aym-danistay-aihm-veya-ihkne-basvuru-mumkun-mu/>, 30.8.2020.
- Feyzioğlu Metin, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Madde 6/3-a Uyarınca İsnadın Bildirilmesi ve Türk Hukuku", *TBB Dergisi*, 2004, Sayı 55, ss. 102-125.
- Kaplan Gürsel, "İdari Yargılama Hukukunda Sözlülük Usulü ve Tanık Dinlenebilmesi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme", *İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, Cilt: 13, Sayı: 1, ss. 33-46.
- Kontacı Ersoy, "Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Yorumu", *Ankara Barosu Dergisi*, 2014, Sayı 2014/4, ss. 107-117.
- Seçkin Sinan ve Üstün Gül, "İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 2016, Cilt 2, Sayı 21, ss. 509-533.
- Şirin Tolga, "Takdir Marjı Doktrini ve Türkiye Anayasa Mahkemesi Açısından Anlamı", *Anayasa Hukuku Dergisi*, 2013, Cilt: 2, Sayı: 4, ss. 359-399.

Yıldırım Akif ve Dursun Halil İbrahim, "Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 53. Madde Düzenlemesinin Türk Hukukuna Etkisi", *Terazi Hukuk Dergisi*, 2014, Cilt: 9, Sayı:100, ss. 126-134.

İnternet Kaynakları

Gemalmaz Burak, Bireysel Başvuru Usulüyle İlgili Anayasa Mahkemesi İçtüzük Değişiklikleri, 2014, <https://burakgemalmaz.com/2014/03/17/bireysel-basvuru-usuluyule-igli-ayayasa-mahkemesi-ictuzuk-degisiklikleri/>, 16.8.2020.

Gönenç Levent, "Yasaların Anayasaya Uygunluğunun Denetimi ve Anayasa Yargısı", 2010, s. 7, https://www.tepav.org.tr/upload/files/1295967249-5.Yasalarin_Anayasaya_Uygunlugunun_Denetimi_ve_Anayasa_Yargisi.pdf, 29.8.2020.

Gözler Kemal, "Anayasa Yargısı", 2000, www.anayasa.gen.tr/anayasa-yargisi.htm, 29.8.2020.

Göztepe Ece, "Alman Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Türk Anayasa Mahkemesi'nin Bireysel Başvuru Kararlarının Değerlendirilmesi", V. Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısında Sunulan Bildiri, 2015, http://www.kamuhukukculari.org/upload/dosyalar/Ece_GyoZTEPE222.pdf, 18.9.2020.

Seviğ Veysi, "Vergi İncelemesinde Hakkaniyet ve Vicdani Duyarlılık", Referans Gazetesi, 2009, <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/6025/177/>, 18.9.2020.

Sözen Seda ve Sözen Ömer Faruk, "Vergi/Ceza İhbarnameleri ile Birlikte Vergi İnceleme Raporunun ve Vergi Tekniği Raporunun Tebliğ Edilmesi Sorunu", 2020, <https://blog.lexpera.com.tr/vergi-ceza-ihbarnameleri-ile-birlikte-vergi-inceleme-raporunun-ve-vergi-teknigi-raporunun-teblig-edilmesi-sorunu/>, 19.9.2020.

Mahkeme Kararları

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

A ve B/Norveç [BD], B. No: 24130/11 ve 29758/11, 15.11.2016.

Georgiou/Birleşik Krallık, B. No: 40042/98, 16.5.2000.

Matthildur Ingvarsdottir/İzlanda [k.k.], B. No: 22779/14, 4.12.2018.

Anayasa Mahkemesi Kararları

Ali Gürbüz, B. No: 2013/724, 25.6.2015.

Ali Kemal Tekin, B. No: 2014/875, 2.2.2017.

Ayfer Atalmış, B. No: 2016/12198, 9.6.2020.

AYM, E.1992/8, K.1992/39, 16.6.1992.

AYM, E.2000/48, K.2002/36, 20.3.2002.

AYM, E. 2004/31, K. 2007/11, 31.1.2007 kararındaki Osman Alifeyyaz Paksüt'ün karşı oy yazısı.

AYM, E. 2016/44, K. 2016/153, 7.9.2016.

AYM, E.2019/16, K. 2019/15, 14.3.2019.

AYM, E.T.Y.İ. A.Ş., B. No: 2013/596, 8.5.2014

Ayşe Zıraman ve Cennet Yeşilyurt, B. No: 2012/403, 26.3.2013.

- B.P.O. [GK], B. No: 2015/19012, 27.3.2019.
B.Y.Ç., B. No: 2013/4554, 15.12.2015.
Çetin Emre Haytoğlu ve Okan Özcan, B. No: 2016/11861, 13.6.2019.
Gür-Sel İnşaat Malzemeleri San. Tic. Ltd. Şti., B. No: 2013/4324, 7.7.2015.
Hüseyin Sezen, B. No: 2013/1793, 18.9.2014.
İsmet Sarıcı, B. No: 2012/1304, 25.2.2015.
Kenan Özteriş, B. No: 2012/989, 19.12.2013.
Mehmet Geçgel, B. No: 2014/4187, 18.4.2019.
Mehmet Osman Kavala [GK], B. No: 2018/1073, 22.5.2019.
Necati Gündüz ve Recep Gündüz, B. No: 2012/1027, 12.2.2013.
Sebahat Tuncel (2), B. No: 2014/1440, 26.2.2015.
Şahin Alpay (2) [GK], B. No: 2018/3007, 15.3.2018.
Şirin Fidan, B. No: 2016/5523, 17.6.2020.
Tanju Taş, B. No: 2014/9052, 11.12.2014.
Taylan Özgür Tor, B. No: 2013/2454, 12.3.2015.
Ufuk Rifat Çobanoğlu, B. No: 2014/6971, 1.2.2017.
Ünal Gökpınar [GK], B. No: 2018/9115, 27.3.2019.
Y.T. [GK], B. No: 2016/22418, 30.5.2019.
Yaşasın Aslan, B. No: 2013/1134, 16.5.2013.
Yüksel Hançer, B. No: 2013/2116, 23.1.2014.
Züliye Öztürk, B. No: 2014/1734, 14.9.2017.

Danıştay Kararları

- Danıştay 10. Dairesi'nin 10.11.1994 tarihli ve E:1993/1403, K:1994/5633 sayılı kararı.
Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 7.12.1989 tarihli ve E. 1988/6, K. 1989/4 sayılı kararı.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.6.2014 tarihli ve E. 2014/304, K. 2014/563 sayılı kararı.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 3.7.2019 tarihli ve E. 2019/559 K. 2019/437 sayılı kararı.
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.2.2020 tarihli ve E. 2020/9, K. 2020/2 sayılı kararı.

Yargıtay Kararı

- Yargıtay 16. Ceza Dairesi'nin 19.7.2018 tarihli ve E. 2018/2088, K. 2018/10 sayılı kararı.

