

DAYANAĞI BAŞKA BİR MÜKELLEF HAKKINDA YAZILAN VERGİ TEKNİĞİ RAPORU OLAN VERGİ İNCELEMELERİ, VERGİ TARHİYATLARI VE VERGİ DAVALARININ “BİREYSEL BAŞVURU” HAKKI BAKIMINDAN İNCELENMESİ

Av. Bekir BAYKARA

BU YAZI VERGİ DÜNYASI DERGİSİNİN EKİM 2014 SAYI 398 DA YAYIMLANMIŞTIR.

“Kedinin kabahatini önüne koyarlar, sonra döverler”

Türk Atasözü

GİRİŞ

Yakalanıp mahkemeye çıkarılıyorsunuz. Hâkim, “*birini öldürmüşsünüz!*” diyor. “*Kimi?*” diye soruyorsunuz. “*Öldürdüğünüz kesin, çünkü elimdeki raporda yazılı, ancak mahremiyet nedeniyle söyleyemem*” diye cevaplıyor hâkim. Siz; heyecan ve korkuyla şoka girmiş vaziyette “*nasıl, ne zaman, nerede, niçin*” gibi onlarca soruyu sıralıyorsunuz. Cevapsa hep aynı: “*Öldürdüğünüz kesin, çünkü raporda; kim, nasıl, ne zaman, niçin gibi soruların cevabı açık olarak belirlenmiş ve bunlar doğru, ancak mahremiyet var, size söyleyemem.*” “*Siz sadece savunmanızı yapın!*”. Olayı bilerseniz, belki “ben o zaman yurt dışında idim” veya “o kişi ölmedi, şurada yaşıyor” diyeceksiniz ya da başka savunmalarınız olacak ve hakkınızda dava bile açılmayacak. Tutuklanıyorsunuz ve arkasından hakkınızda dava açılıyor. Siz olayı bilmediğiniz için doğal olarak olaya ilişkin savunma yapamıyorsunuz. Davayla ilgisi olmayan sayfalar dolusu açıklamayla; geçmişinizin temiz olduğunu, iyi bir kişi olduğunuzu, karıncayı bile incitmediğinizi söyleyerek, bunlara ilişkin kanıtlar gösteriyorsunuz. Tutuklu olarak yargılanıyorsunuz ve dava yıllar sonra sonuçlanıyor, mutlu bir tesadüf eseri beraat ediyor veya maalesef mahkûm oluyorsunuz. Belki yıllar sonra, öldürdüğünüz iddia edilen kişinin yaşadığı ortaya çıkıyor.

Endiše etmeye gerek yok, çünkü yukarıdaki gibi bir ceza yargılaması mevcut değil¹.

Gerçekten, ceza yargılamasında yukarıda anlatıldığı gibi bir yargılama yok. Ancak, bu duruma benzer, delilin soruşturma yani vergi incelemesi ve tarh aşamasında söylenmediği, kovuşturma yani vergi davası aşamasında da tartışılmadığı bir yargılama, maalesef vergi yargısında halen mevcut ve yaygın.

Yazımızın konusu, mükellefin vergi tarh ve ceza kesme işlemleri ile vergi yargılaması sırasında işlemin asıl nedeni olan Vergi Tekniği Raporunu (VTR'yi) görememesinin, tartışamamasının bireysel başvuru hakkını doğurup doğurmayacağıdır.

Yazımız giriş ve sonuç bölümü dışında, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, VTR'nin anlamı ve VTR içeren tarhiyat ve davaların yürüyüşü açıklanacaktır. İkinci bölümde, VTR'nin vergi ceza ihbarnamesine eklenmesi, vergi davasında VTR'nin davacı mükellefe tebliğ edilmesinin hukukun gereği olduğu üzerinde durulacaktır. Üçüncü bölümde ise, VTR'lerin, ihbarnameye ekleme ve mahkemelere ibrazı, mahkemede bu raporun tartışılmaması ile ilgili idare ve mahkemenin tutumunun "bireysel başvuru" hakkı doğurup doğurmayacağı hususu incelenecektir. Bu bölümde kısaca bireysel başvuru hakkında bilgi verilecek, takip eden alt bölümde, VTR'nin tebliğ edilmemesinin bireysel başvuru hakkını doğurup doğurmayacağı konusu üzerinde durulacaktır.

Vergi idaresinin VTR'ler hakkındaki tutumu, ceza muhakemesinde de sorunludur. Ancak, bu husus ayrı bir yazı konusudur. Buna rağmen, VTR'lerin ceza yargılamasındaki durumu hakkında aşağıda kısa bilgi verilmiştir.

I- VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARI HAKKINDA İDARENİN VE VERGİ MAHKEMELERİNİN TUTUMU

A-Genel Olarak Vergi Tekniği Raporu.

Vergi sistemimiz esas itibariyle beyana dayanmaktadır. Mükellefin beyanı vergi incelemesi ile kontrol edilmektedir. Vergi incelemesi sonucunda bir rapor düzenlenir ve bu rapor vergi/ ceza ihbarnamesine eklenir.²

¹ Yukarıda verilen hayali öykü, Kafka'nın "Dava" başlıklı romanını hatırlatıyor. Yazar romanında da, yüklenilen suçü bilmeden yargılanan bir adamının iç sıkıntıları çarpıcı bir biçimde anlatır. Romanın kahramanı K. Davadan kurtulmak için bir an önce mahkûm olmak ister. Romanın konusu gerçek bir davadan alınmamıştır. Aslında romanda anlatılan, kahramanının korkuları ve hayata karşı tutumudur.

Vergi incelemesine yetkili olanlar, vergi inceleme raporu dışında, başka adlar altında da raporlar düzenlemektedirler. Bu raporlar konusunda, mülga Hesap Uzmanları Yönetmeliği dışında düzenleme yoktu³. Nihayet bu konuda 31.10.2011 tarihli R.G. de yayımlanmış olan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği düzenleme yapmıştır. Sözü edilen Yönetmeliğin “Vergi inceleme raporları” başlıklı 57’inci maddesinin 3’üncü fıkrasında “*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 Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur*” şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Yukarıda metni yer alan hükümden anlaşıldığı gibi, vergi tekniği raporu iki çeşittir. Birincisi, aynı mükellefin birden fazla dönemi veya birden fazla vergi türü için düzenlenen, VTR’ler olup, bunun tebliğinde genellikle sorun çıkmamaktadır. Ancak, adının VTR olması nedeniyle, bunları da vergi inceleme raporuna eklemeyen, daha sonra istendiğinde de vermeyen vermek istemeyen vergi daireleri de bulunmaktadır. İkincisi, birden fazla mükellefi ilgilendiren VTR’dir. İkinci tür VTR’de, mükellefin sahte fatura düzenlediğine ilişkin veriler verilerek, bu mükellefin sahte fatura düzenleyicisi olduğu ve bu nedenle tüm alıcılarının sahte fatura kullanıcısı olarak incelenmesi gerektiği belirtilmektedir. Daha sonra, hakkında VTR bulunan mükelleften mal alanlar hakkında yazılan vergi inceleme raporunda, sadece mal aldığı kişi hakkında yazılan VTR’nin tarih ve sayısı verilerek, sahte fatura kullanıcısı olduğu sonucuna varılmaktadır. Ancak mal ya da hizmet alınan kişi hakkında düzenlenmiş VTR; hiçbir şekilde hakkında tarhiyat raporu yazılan mükellefe tebliğ edilmemekte, istendiği zaman da verilmemektedir. Bu konu aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

B- Dayanağı Vergi Tekniği Raporu Olan Tarhiyatlara Karşı Açılan Vergi Davaları ve Ceza Davalarının Yürüyüşü

Bir mükellefin hesapları, sahte fatura kullandığı iddiasıyla incelemeye alınmışsa; mal veya hizmet aldığı kişilerden biri hakkında sahte fatura düzenlediği iddiasıyla “VTR”

²213 sayılı VUK nun 35. Md. nin 2 fıkrası “Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.” Şeklindedir..

³ Bekir Baykara, Vergi İncelemesinde 6009 sayılı kanundan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi Kasım 2010 sayı 215

düzenlenmiş demektir. Böyle bir durumda; vergi incelemesi, ardından duruma göre uzlaşma görüşmesi ve/veya vergi davası aşaması aşağıdaki gibi cereyan edecektir:

-Mali kolluk⁴ olarak adlandırabileceğimiz vergi müfettişi size telefon ediyor, şu yıllara ilişkin defter ve belgeleri getirin diyor. Siz bu sözlü emri ikiletmiyor, defter ve belgeleri hemen götürüyorsunuz. Bir zaman sonra müfettişi sizi çağırıyor, “Şu şirketten aldığınız bu faturalarınız sahte” diyor. Siz, “Bu malları veya hizmeti ben aldım, bu şirketten aldım, nasıl sahte olur?” diyorsunuz, müfettiş; “Ben bilmem, faturayı kesen şirket hakkında Vergi Tekniği Raporu, yani kısaca VTR var” diyor. Siz, “Bu olamaz, bu raporu görebilir miyim?” diyorsunuz. Müfettiş, “Mahremiyet var, göremezsiniz” diyor. Bundan sonraki aşamada, hakkınızda rapor yazılıyor, raporda mal aldığınız firma hakkında yazılan raporun tarih ve numarası dışında, sahtelikle ilgili bir cümle dahi yok! Mal aldığınız firma hakkında VTR olduğu gerekçesiyle, bu firmadan aldığınız faturalardaki KDV indirimi reddediliyor. Eğer mal veya hizmetin alındığı kabul edilmemişse, kurumlar vergisi de salınıyor. Ayrıca “Kod listesi”⁵ ne alınıyorsunuz. Kesilecek ceza konusunda vergi müfettişinin iki türlü tavrı olabiliyor. Eğer şanslı iseniz, “Mükellef bu faturaları bilmeden kullanmıştır” diyor. Bu durumda, üç kat ceza yerine bir kat ceza kesiliyor. Eğer müfettiş, “Mükellef faturaları bilerek kullandı” derse, bu durumda sizin hakkınızda VUK 344/II maddesi gereği üç kat vergi ziyayı önerecek, arkasından da VUK 367’inci madde gereği “Vergi suçu raporu” düzenleyerek savcılığa suç duyurusunda bulunacak demektir. Sahte belgenin “bilerek” veya “bilmeyerek” kullandığının dayanağı VUK 306 sayılı Genel Tebliğidir⁶.

-Vergi ceza ihbarnameleri size tebliğ ediliyor. Ancak ekinde işlemin asıl dayanağı olan VTR yok. İhbarname tebliğinden sonra, vergi tekniği raporlarını vergi dairesinden talep etmeniz, beyhude bir çabadır. Çünkü vergi dairesi bu raporları size vermeyecek, çok büyük ihtimalle cevap bile vermeyecektir.

-Eğer uzlaşma imkânı varsa, siz VTR’yi görmeden uzlaşacak veya uzlaşmayacaksınız. Oysaki VTR’yi görme imkânı olursa, belki çok ustalıkla bir şekilde KDV dolandırıcılığına maruz kaldığınız ve malı aldığınızı ispatlayamayacağınızı göreceksiniz ve uzlaşacaksınız. Çünkü

⁴Nihal Saban, Vergi hukuku, 5. Baskı İstanbul 2009 s.184

⁵ Maliye “Kod listesi” ne Maliye “özel esaslar” a almak diyor. Bu konuda bkz. Bekir BAYKARA Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2013 Sayı 244

⁶ Bu tebliğin çıkış süreci ve hukuki değerlendirmesi için Bk. Bekir Baykara, Teori ve Pratik Yönleriyle, Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2008, s. 404-405

dava açmak için haklı olmak yetmez, haklılığınızı ispat edecek belgeye de sahip olmak gerekir.

-Siz dava açtığınızda, dava dilekçenize usule ilişkin olarak VTR verilmemesinin hukuka aykırı olduğunu belirttikten sonra, maddi olaylara ilişkin doğal olarak hiçbir şey söyleyemeyeceksiniz demektir. Çünkü Danıştay İDDK'nın bir kararında isabetle belirtildiği gibi, “*İncelenmeyen rapora karşı iddia ve savunmada bulunmak zor hatta imkânsızdır*”⁷.

-Vergi dairesi, davaya karşı savunmasına çok büyük ihtimalle VTR eklemeyecektir. Hâlbuki 2577 sayılı İYUK madde 16/5 gereği, VTR'nin 1'inci Savunma ekinde işlem dosyası içeriğinde vergi mahkemesine göndermesi gerekir. Davalı vergi dairesi veya vergi dairesi başkanlığı savunma süresinden sonra VTR'yi sunarsa, vergi mahkemesi İYUK 21'inci madde gereği bu VTR'yi inceleyip ona göre karar veremez. Çünkü VTR, İdarenin elinde baştan beri vardır. Hatta vergi incelemesinden önce de vardır. Çünkü incelemenin nedeni de bu VTR'dir.

-Bize göre vergi mahkemesinin bu durumda hukuken vermesi gereken karar, tarhiyatın nedeni vergi inceleme raporunda değil VTR'de tespit edildiğinden, davalı baştan beri elinde olan VTR'yi savunması ekinde ibraz etmediği için, “Sahtelik iddiası dosya içerisindeki belgelerle ispatlanamadığından, davanın kabulüne...” şeklinde olmalıdır.

-Ancak, vergi mahkemeleri yukarıdaki gibi davranmamakta, karar vermek için davalının elindeki VTR'yi istemektedir. Bu işlem İYUK 21'inci maddeye aykırı olmakla birlikte, hiç olmazsa VTR'nin en başta aşağıda değindiğimiz ilkeler gereği, davacı mükellefe tebliğ edilmesi, en azından bu raporun istendiğine dair ara kararını davacıya tebliğ etmesi gerekir.

-Ne yazık ki vergi mahkemesi ekseriyetle bunu da yapmamaktadır. Sonuç olarak, vergi mahkemesi çoğunlukla, davacı mükellef tarafından VTR hiç görülmeden, tartışılmadan kararını verebilmektedir.

Sahte belge kullanma nedeniyle mükellef veya tüzel kişilerinin yetkilileri hakkında açılan ceza davalarında da VTR sorunu bulunmaktadır. Öncelikle, vergi suçu raporu C. Savcılığına gönderilirken, bu rapora VTR'lerin de eklenmesi gerekirken bu yapılmamaktadır. C. Savcılığı aşamasında bilirkişi incelemesi yapılabilir⁸ ve çoğunlukla da yapılmaktadır. Bu

⁷ Danıştay İDDK 12.06.2008 tarih ve 2005/3291 E, 2008/1633 K. Sayılı kararında “*İncelenemeyen bir soruşturma raporuna karşı iddia ve savunmada bulunmak zor, hatta imkânsızdır*” demektir.

⁸CMK md. 63/3

durumda bilirkişiler, VTR'leri görmeden rapor yazmakta, Savcılık da VTR'leri görmeden, yani eksik soruşturma sonucu dava açmaktadır. Bu durumda, mahkeme CMK 174'üncü madde gereği "iddianamenin iadesi" kurumunu işletebilir, ancak şimdiye kadar bunu yapan mahkemeye rastlamadık. Mahkeme genellikle VTR'leri istemekte⁹ ve doğal olarak Maliye bu raporları ibraz etmektedir. Ancak VTR'lerin sağlanması üç-beş celse sürmektedir. Zamanaşımı süresi 5, uzamış zamanaşımı da 7,5 yılken¹⁰, birçok dava sırf VTR'ler temin edilemediği için zamanaşımına uğramaktaydı. Görüldüğü gibi VTR'nin elde edilmesi ceza mahkemesinde de sorundur.

II- VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARININ MÜKELLEFE VEYA DAVACIYA TEBLİĞİ GEREĞİ

A-Vergi Tekniği Raporlarının Vergi Ceza İhbarnamesi Ekinde Tebliği Şarttır.

Aşağıda belirteceğimiz gibi, en soyutundan en somutuna kadar bütün hukuk kuralları Vergi Tekniği Raporlarının mükellefe tebliği gerektiğine amirdir.

Hukuk kuralları, yukarıdan aşağıya, birbirine aykırı olamaz. Kanunlar anayasaya, tüzük kanuna, yönetmelik tüzüğe ve kanuna aykırı olamaz. Ancak, uygulama tersinedir. Yani, yönetmelikte açık hüküm varsa, kanun hükmüne gidilmez¹¹.

Bu durumda, konuya en somut kuraldan başlayalım. Ancak, bu konuya geçmeden önce 1949 tarihli 5432 sayılı VUK ve bunun yeniden yazımı olan ve halen yürürlükte olan 1961 tarih ve 213 sayılı VUK'nun bir niteliğinden bahsedelim. Bu kanunlar, henüz mükellef hakları aşamasına geçememekle birlikte, mükellefi koruma konusunda ciddi hükümler içeren kanunlardır.¹² Bu bağlamda, ikmalen ve re'sen vergi tarhı ve ceza kesme için düzenlenen ihbarnamelerde sebebin bildirilmesi¹³, takdir komisyonu kararları ve inceleme raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmesi¹⁴, takdir komisyonu kararlarının gerekçeli olması¹⁵ tebliğ esaslarının ayrıca belirlenmesi, başvuru yolları ve süresinin bildirilmemesinin işlemi geçersiz

⁹Müdafii talep ederse mutlaka getirtmektedir.

¹⁰ Bilindiği gibi mülga 765 sayılı TCK da beş yıla kadar hapis cezası için zamanaşımı 5 yıldır. Uzamış zamanaşımı yedi buçuk yıldır. 5237 sayılı TCK da bu süre 8 yıla çıkmıştır. Dolayısıyla uzamış zamanaşımı 12 yıl olmaktadır.

¹¹Mukbil Özyörük, İdare Hukuku Ders Notları, Ankara 1982, s. 64

¹²Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları İstanbul 2006, s.2

¹³ VUK 35/I-10

¹⁴ VUK 35/II. Md.

¹⁵ VUK 31. Md.

kılması,¹⁶ inceleme tutanaklarına itiraz ve mülahazaların yazılabilmesi¹⁷, gibi örnekler bu düşüncenin ürünüdür. Bütün bunlar mükellefin gerek idari gerekse yargılama aşamasında dinlenilme, dava ve savunma hakkına işaret etmektedir. Özellikle 6009 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra, inceleme sırasında mükellef haklarının özellikle dinlenilme hakkının altı çizilmiştir¹⁸.

Bu konuda en somut düzenleme, 31.10.2011 tarihli R.G. de yayımlanmış olan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğidir. Bu yönetmeliğin, “Vergi inceleme raporları” başlıklı 57’inci maddesinin 3’üncü fıkrasına göre, VTR’ler, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.

İkinci somut düzenleme, VUK’un 35/II maddesidir. Madde hükmü “*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.*” şeklindedir. VTR’nin olduğu her durumda, re’sen takdiri gerektiren bir durum vardır. Burada, “maddede belirtilen vergi inceleme raporudur, VTR değil” itirazı yapılabilir. Ancak, vergi inceleme raporunda vergiyi doğuran olay hakkında tek bir sözcük bulunmadan bu konuda VTR’nin tarih ve sayısı veriliyorsa, VTR vergi inceleme raporunun zorunlu eki haline gelir. Bu eki bulunmayan vergi inceleme raporu, bize göre yok hükmündedir. Bir Danıştay kararında belirtildiği gibi, kanundaki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır¹⁹.

Görüldüğü gibi, VTR’lerin daha başlangıçta inceleme sırasında, en geç ihbarname ekinde, inceleme raporunun eki olarak mükellefe tebliği, en somut norm durumundaki yönetmelik ve kanun gereğidir. Bu yönde Danıştay kararı da bulunmaktadır²⁰ (Ancak aşağıda

¹⁶ VUK md. 108’de düzenlenen bu husus 1949 yılından beri VUK da mevcuttur. Bu husus Anayasa’ya ancak 40’inci maddesinin 2001 yılındaki 4709 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle girmiştir.

¹⁷ VUK 141. Md.

¹⁸ Bekir Baykara, Vergi İncelemesinde 6009 Sayılı Kanundan Önceki ve Sonraki Durum ve Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi Kasım 2010 sayı 215

¹⁹ Danıştay 3.D. 05.07.2001, 2000/1150 E,2001/2696 K. Sayılı kararı kararda “...sayılı vergi inceleme raporunda ise, atıfta bulunulmak suretiyle vergi tekniği raporunda ulaşılan sonuçlara yer verildiği ve tarhiyatın duyurulduğu vergi ihbarnamesine yalnızca bu vergi inceleme raporunun eklendiği anlaşılmıştır. Her ne kadar 35’inci maddede vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi öngörülmemiş ise de, sözü edilen maddedeki kuralın amacı, ilgilileri tarhiyat hakkında bilgilendirmek ve savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. İhbarnameye yalnızca davacıyı, adına yapılan tarhiyat hakkında yeteri kadar bilgilendirmeyen vergi inceleme raporunun eklenmesi, bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez.” Denerek, bu husus açıklıkla ifade edilmiştir.

²⁰ Danıştay 3.D. 05.07.2001, 2000/1150 E,2001/2696 K. Sayılı kararı

dipnotta sayısını verdiğimiz bu karardan sonra, benzer karara rastlamadık. Danıştay'ın bu kararından döndüğü anlaşılmaktadır. Esasen bu yazıyı yazma nedenimiz de, Danıştay'ın VTR'nin tebliğ edilmemesini iptal nedeni olarak görmemesidir).

Daha soyut norm durumundaki üst hukuk normları da, VTR'nin tebliğini öngörmektedir. Gerçekten aşağıda ilgili bölümde açıklayacağımız gibi, sahte fatura kullanma ile ilgili olarak yapılan vergi incelemesi adli ve idari yönü olan soruşturmadır. Dolayısıyla, inceleme bir suç isnadına dayanmaktadır. Bu durumda, VTR'nin kapsamını öğrenmek, öncelikle isnadı öğrenmek, savunma hakkı bağlamında, anayasal bir haktır.

Dava ve savunma hakkı, bütün hakların kalkanıdır. Bu hak olmadığında, diğer haklar kâğıt üzerinde kalır.²¹ Anayasa'nın 36'ncı madde hükmü, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir" diyerek bunu ifade eder. VTR'nin mükellefe tebliğ edilmemesi, savunma hakkının ihlalidir.

VTR'nin tebliğ edilmemesi, silahların eşitliği ilkesine de ters düşer. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM), Dombó Beheer kararında, silahların eşitliğini "*davanın bir tarafını, diğer taraf karşısında belirli bir dezavantaj içine sokmayacak şartlar altında, her bir tarafın deliller de dahil olmak üzere, davasını ortaya koymak için makul ve kabul edilebilir olanaklara sahip olması zorunluluğu*" olarak açıklamıştır²². Bu bağlamda, VTR'nin tebliğ edilmemesi, silahların eşitliği ilkesine giderek, adil yargılanma hakkının ihlalidir.

Savunma hakkının ihlali ve silahların eşitliği, yargılamanın sonraki aşamalarında telafi edilebilir. Ancak, ihbarname ile tebliğ edilmeyen VTR ihlal edilen isnadı öğrenme hakkı, sonradan telafi edilemez. Çünkü kendine bir suç yüklenen kişi, isnadı en kısa zamanda (hemen) ve anlaşılır bir şekilde öğrenme hakkına sahiptir ve bu hak sadece olayları değil,

²¹Gerçekten AYM 19.9.1991 tarihli olup, 16 Eylül 1992 tarihli RG de yayımlanan E.1991/2, K. 1991/30 sayılı kararında, "*Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde herkesin geçerli araç ve yollardan faydalanarak yargı yerlerinde davacı ya da davalı kimliğiyle sav ve savunma hakkına sahip olduğu öngörülmüştür. "Sav ve savunma hakkı" birbirini tümleyen ve birbirinden ayrılması olanaksız bir kurum niteliğiyle hak arama özgürlüğünün temelidir. Yaşam hakkının karşı ögesi olmaktan ötede, bu hakka işlerlik ve anlam kazandıran önemiyle insanlık yaşamında yadsınmaz bir yeri olan hak arama özgürlüğü, toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri olmakla birlikte bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme ve haksızlığı giderme uğraşının uygar yöntemidir.*" Denilmiştir. Keza AYM 3.6.2010 tarih ve 2008/77 E, 2010/77 K sayılı kararında "dava hakkı" "*..Maddeyle güvence altına alınan dava yoluyla hak arama özgürlüğü, bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden birini oluşturmaktadır..*" denerek, bu hakkın diğer temel haklar karşısındaki durumu ifade edilmiştir.

²²Özgür Biyan, Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar, Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı:96, Aralık 2012

hukuki nitelendirmeyi öğrenmeyi de kapsar.²³ İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi içtihadı da bu yöndedir²⁴. İHAS 6/3.maddesi bunu gerektirir. VTR'nin ihbarname ile (hatta inceleme sırasında ve tutanak aşamasından önce) tebliğ edilmemesi, bu kuralın ihlalidir. Çünkü idare hukuku açısından vergi incelemesi, vergi tarh işlemi için hazırlık veya ön işlem²⁵ olmakla birlikte VTR içeren vergi incelemeleri ise aynı zamanda, adli soruşturmanın bir parçasıdır²⁶. Çünkü VTR içeren incelemelerde inceleme, mükellefin sahte fatura kullandığı şüphesine dayanmaktadır. Bu bakımdan mükellef inceleme başladığında CMK anlamında şüpheli konumdadır. Şüpheli durumu varsa, daha inceleme aşamasında adli süreç başlamış demektir. Böyle bir durumda VTR'nin tebliğ edilmemesi, isnadı öğrenme hakkı, savunma hakkı, silahların eşitliği ve adil yargılanma hakkının ihlali demektir. Öte yandan, sahte fatura veya savcılık soruşturması olmasa dahi, vergi ziyat cezası kesilmesi gereken her durumda “suç isnadı” bulunduğu, İHAM tarafından kabul edilmektedir²⁷.

Yukarıda belirtilen durumlarda ayrıca, muhakeme ve idari işlemin öznesi sayılmama nedeniyle, insan onuruna aykırı davranış var demektir²⁸.

Öte yandan, ihbarname ile tebliğ edilmeyen VTR bazı durumlarda mülkiyet hakkının da ihlalidir. Çünkü İdarenin 18 Haziran 2002 tarihli R.G de yayımlanan 306 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde de belirtildiği gibi, mükellef “KDV dolandırıcılığına”²⁹ maruz kalmış olabilir. Mükellef bu durumu da ancak VTR'yi alıp değerlendirmek suretiyle anlayabilir. Mükellef VTR'yi alıp değerlendirdikten sonra, duruma göre uzlaşma, dava veya VUK 376'ncı maddesindeki cezalarda indirim hakkını kullanabilir. İhbarname ekinde VTR tebliğ edilmediğinde, mükellefin rasyonel davranma imkânı elinden alınmış olur ve işin sonunda zarara uğrayabilir. Bu da İHAS Ek Protokol 1'de ve Anayasanın 35'inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkının ihlalidir.

²³Hakan Hakeri- Yener Ünver, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2012, s.226.

²⁴ Age. S. 226

²⁵ Bekir Baykara, Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi, Yaklaşım (E-Yaklaşım) Şubat 2004, sayı 134

²⁶ Bekir Baykara, Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası Eylül 2004, sayı 277, Bekir Baykara, Teori Ve Pratik Yönleriyle Vergi Ve Vergi Ceza Hukuku, İstanbul 2009, s.393

²⁷ Recep İbiş, Vergi Yargısında Re'sen Araştırma, Ankara 2013, sh.79. Yazarın belirttiği gibi, İHAM Georgio/İngiltere davasında, olayın niteliği gereği, suç isnadı olmayan vergi aslını ayırmanın mümkün olmaması nedeniyle değerlendirmenin birlikte yapılması gerektiği yönünde içtihat etmiştir.

²⁸ Muhammet Özkes, Medeni Usul Hukukunda Hukuki Dinlenilme Hakkı, Ankara 2003, s 23.

²⁹ Tebliğde “KDV dolandırıcılığı” gibi bir deyim bulunmamaktadır. Bu deyim bize aittir. Çünkü karşılaştığımız olaylarda, mükellefin kırk yıllık komşusunun KDV dolandırıcılığı yaptığını gördük.

Yukarıda açıklamaya çalıştığımız gibi, VTR'nin en geç ihbarname ekinde mükellefe tebliği hukukun gereğidir. İşlemin asıl sebebini içeren VTR'nin dava aşamasında tebliği, idare aşamasındaki mükellef haklarını geri getirmeyecektir³⁰. Bu durumda, işlemin ihbarnameye VTR'nin eklenmemesi nedeniyle mahkeme tarafından iptal edilmemesi, hukuka aykırı olacaktır. Öte yandan, VTR konusunda bilgilendirme ve VTR'nin tartışılması dava aşamasında da kısıtlı olduğundan, bu durum da ayrı bir ihlale neden olmaktadır.

B-Vergi Mahremiyeti VTR'nin Mükellefe Tebliğine Engel Değildir

Vergi idaresi VTR'nin tebliğ edilmeme nedeni olarak vergi mahremiyetini gerekçe göstermektedir. Ancak, aşağıda açıklamaya çalıştığımız gibi, vergi mahremiyeti, VTR'nin tebliğ edilmesine engel değildir.

VUK'nun 5'inci maddesine göre, maddede yazılı kişiler, mükellef ve mükellefle ilgili kişilere ait olup, görevleri dolayısıyla öğrendikleri ve maddede yazılı olan bilgileri açıklayamazlar, kendileri ve üçüncü şahısların yararına kullanamazlar. Bu maddeye aykırı davranmanın yaptırımı VUK'nun 362'inci madde yollamasıyla TCK 239'uncu madde gereği bir yıldan 3 yıla kadar hapis, beş bin güne kadar adli para cezasıdır.

Vergi mahremiyetinin kapsamı tartışmalıdır. Danıştay 1. Daire, 20.12.1984 tarih ve E.1984/291, K.1984/294 sayılı bir işitşari kararında bu bilgilerin kapsamı ve niteliği hakkında “*Aslında 213 sayılı Kanununun 5.maddesiyle işşanın yasaklanmasından amaç, mükellefin ticari ve kişisel sınırlarının ortaya dökülmesini önlemek ve böylece özel hayatın ve aile hayatının gizli olduğu yolunda ki Anayasal kuralın gereğini yerine getirmek ve işletmenin bilimsel, teknolojik ve diğer sırlarının rakip firmalar tarafından öğrenilmesiyle haksız kazançlar yaratılmasına meydan vermemektir*” denmektedir. Danıştay bu kararı ile konuyu ticari ve şahsi sır açısından ele almıştır. Bize göre “vergi mahremiyeti”ni, “kişisel verilerin korunması” kapsamında da incelemek gerekir. Şüphesiz kişisel veriler, ticari ve şahsi sır kavramına dâhil olanlardan daha geniştir. Bu da, vergi mahremiyetinin Anayasa 20/3'üncü maddesindeki³¹ “*kişisel verilerin korunmasını isteme hakkı*” çerçevesinde korunması anlamına gelir.

Vergi daireleri, vergi mahkemelerine verdiği savunma dilekçelerinde; mükellefin mal aldığı kişi hakkında düzenlenen VTR'yi tebliğ edilmeme gerekçesi olarak ‘vergi mahremiyetini’ göstermektedirler. Fakat genellikle ara kararı üzerine VTR'leri mahkemeye

³⁰ Recep İbiş, Vergi Yargısında Re'sen Araştırma, Ankara 2013, sh.113

³¹ Bu fıkra 07.05.2010-5982/2.md. ile eklenmiştir.

ibraz etmektedirler. (Ara kararına rağmen mahkemeye ibraz etmeyen idare vekillerine de rastladık.)

VTR'ler ceza mahkemesine ibraz edilmekte, bu raporlar açık yargılamada tartışılmaktadır. VTR'lerde yer alan yazılı bilgiler arasında ticari sır sayabileceğimiz bir bilgiyle henüz karşılaşmadık. Ancak, bu raporlarda yazılı bilgilerin bir kısmı kişisel bilgi olabilir.

Vergi mahremiyetine konu bilgiler, ister ticari sır densin isterse kişisel veri densin; yasal olarak korunmayı hak etmektedir. Ancak, hakların korunmasında da bir sıra, bir hiyerarşi olması gerekir. Gerçekten, hiçbir hak, yaşama hakkı ve insan onurundan daha yukarıda olamaz. Keza, dava ve savunma hakkı, özgürlük ve mülkiyet hakları da, kişisel verilerin korunmasından önce gelmesi gereken haklardır. Bu açıdan vergi mahremiyeti, VTR'nin tebliğ edilmesine engel olamaz.

Eğer vergi mahremiyeti VTR'nin tebliğine engeldir dersek, bu durumda İYUK 20/3'üncü maddesinde belirtilen "devlet sırrı" için konulan kuralı kıyasen uygulamak gerekir (Bilindiği gibi maddi ceza hukukunda olduğu gibi, maddi vergi hukukunda da kıyasa izin verilmez. Ancak, usul hukukunda kıyas mümkündür³²). Bu kural kıyasen uygulandığında da, verilmeyen (daha doğrusu diğer tarafa incelenmeyecek olan) VTR'ye göre karar verilemeyeceğine hükmetmek ve davanın kabulüne karar vermek gerekir.

Burada, VTR'de yer alan ve hakkında VTR düzenlenen mükellefin mal sattığı diğer mükelleflerin adının verilip verilmeyeceği üzerinde ayrıca durmak gerekir. Bize göre, bu bilgilerin de verilmesi gerekir. Çünkü bu kişilerle, sahte fatura kullandığı iddia edilen mükellefin ceza davasında bağlantı söz konusu olacak ve gerekirse birlikte yargılanacaklardır³³. Ayrıca, Anayasa'nın 10'uncu maddesine göre, kanunlar herkese eşit uygulanır. Bu ilke TCK 3'üncü maddesinde tekrar edilmiştir. VTR'de bulunan ve hakkında VTR düzenlenen mükelleflerden mal alan kişilerin listesinin eklenmesi, kimler hakkında 3 kat vergi ziyai cezası uygulandığı ve vergi suçu raporu yazıldığı ve savcılığa sevk edildiği, kimler hakkında "bilmeden kullandı" denilerek bu işlemlerin yapılmadığı ortaya çıkacaktır. Bu da vatandaş nezdinde idarenin keyfi davranıp davranmadığını denetlemeye yarayacaktır.

³² Recep İbiş, Vergi Yargısında Re'sen Araştırma, Ankara 2013, sh.41, Arıca Nurullah Kunter, Muhakeme Hukukunun Bir Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, 7. Baskı, İstanbul 1981, sh.455.

³³ CMK 8/1 ve 11 inci maddesi.

Esasen, VTR'yi ilgili mükellefe verme konusunda çok hassas olan vergi idaresi, VTR'de yer alan ve mahrem denilen bilgileri, bir şekilde diğer mükelleflerle paylaşmaktadır. Gerçekten İdare, sahte fatura düzenleyen ve kullananları bir bakıma “teşhir” etmektedir. Bu uygulama kod listesine alınma şeklinde gerçekleşmektedir. Sahte fatura düzenlediği ve/veya kullandığı yönünde tespit bulunan mükellef, önce “kod listesi” ne alınmakta, daha sonra da, mükellefin mal sattığı kişilerden iade almak isteyenlere, “mal ve/veya hizmet aldığınız bu firma, sahte fatura düzenlemiş ve/veya kullanmıştır” şeklinde haber verilerek teşhir edilmektedir³⁴. Bununla da yetinmeyip, karar kesinleştikten sonra kendi internet sitesinde teşhir etmektedir.³⁵

III- “BİREYSEL BAŞVURU” HAKKI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

A-Genel Olarak Bireysel Başvuru Hakkı

Küreselleşme olgusu, yirminci yüzyıla, özellikle de bu yüzyılın son çeyreğine damgasını vurmuştur. Küreselleşmenin çok eski bir tarihi olmakla birlikte, ulaşım ve iletişim imkanlarının gelişimi sonucunda, mal akımı yanında hizmet, sermaye, teşebbüs, kısmen de emeğin akışkan olması, sınır tanımaması durumuna verilen addır. Ekonomideki bu küreselleşme hukuku etkilemesi kaçınılmaz olurdu ve nitekim etkilemiştir de³⁶. Bu bağlamda, can, mal güvenliği ve özgürlükler konusunda hukuki standartların uluslararası düzeyde belirlenmesi gerekmiştir. Tarihsel olarak devlet merkezli bir sorun olarak görülen insan hakları, dünya çapında gelişen duyarlık sonucu, devletlerin bu konudaki egemenlik ilkesini sınırlamaktadır³⁷. Bu konuda bölgesel sözleşmeler imzalanmış, bu antlaşmaların gereğini denetlemek için mahkemeler kurulmuştur.

Türkiye'nin de taraf olduğu İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) ve bu sözleşme gereği kurulan İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi (İHAM) bu gelişmenin ürünüdür. İHAS'da belli haklar güvence altına alınmış, bu hakları ihlal edildiğine inanan kişilerin İHAM'a bireysel başvuru imkânı tanınmıştır. Bu haklar; yaşama hakkı, işkence yasağı, kölelik ve zorla çalıştırma yasağı, özgürlük ve güvenlik hakkı, adil yargılanma hakkı, kanunsuz suçlanmama ve cezaya çarptırılmama hakkı, düşünce, özel ve aile hayatına saygı hakkı, din ve vicdan

³⁴Bekir Baykara, Özel Esaslar veya Kod Listesi Kavramı ve Hukuka Aykırılığı Üzerine (Tebliğ Taslağına İlişkin Görüş ve Önerilerle Birlikte, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2013 Sayı 244

³⁵ Bekir Baykara, Vergi Usul Kanunu 153/A Maddesi İle Getirilen “Bazı Vergi Suçlarını İşleyenlerin Duyurulması”(Teşhir) Cezasının Anayasaya Aykırılığı Üzerine, Vergi Dünyası, Haziran 2013 sayısı

³⁶ Mehmet Yüksel; Küreselleşme Ulusal Hukuk ve Türkiye, Ankara 2001, sh. 279, 287

³⁷ Age. Sh 284

özgürlüğü, ifade özgürlüğü, toplantı ve dernek kurma özgürlüğü, evlenme hakkı, etkili başvuru hakkı, ayrımcılık yasağıdır. Sözleşme dışında, sözleşmenin imzalandığı tarihten sonra 14 protokol imzalanmış ve bunlardan, 1, 4, 6, 7, 12 ve 14. Protokoller İHAS'ın güvenceye aldığı hakların çerçevesini genişletmiştir³⁸. Bunlardan 1, 6 ve 13 numaralı protokoller Türkiye tarafından onaylanmıştır. Ek 1 protokol ile mülkiyet hakkı, eğitim hakkı ve serbest seçim hakkı, Ek 6 ve 13 numaralı protokoller ölüm cezasının kaldırılmasına ilişkindir³⁹.

İHAS 1950 yılında Roma'da imzalanmış, 1952 yılında yürürlüğe girmiştir. Türkiye Sözleşmeyi 1954 yılında onaylamıştır. Ülkemiz 1987 yılında bireysel başvuru hakkını tanımış, 1990 yılında da Divan'ın zorunlu yargı yetkisini tanımış ve böylece Türkiye açısından Sözleşme tam olarak işler duruma girmiştir.⁴⁰

İHAM'a bireysel başvuru imkânı doğar doğmaz, Türk vatandaşlarının yoğun müracaatı olmuş, Mahkeme Türkiye aleyhine birçok karar vermiştir. Bu durum, idare ve yargı sistemimizin Anayasa'da tanınan haklar konusunda yeterli duyarlılıkta olmadığına göstergesi olarak görülmüştür. Bu bakımdan, uygar ülkelerden çoğunda uygulanan⁴¹ Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru bir çare olarak düşünülmüş, temel hak ihlallerinin iç hukukta ortadan kaldırılması ve bunun sonucu olarak ülkemiz aleyhine Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine (AİHM) yapılan başvuruların sayısının azaltılması amaçlanmıştır.⁴²

Bireysel başvuru hukuk sistemimize 12 Eylül 2010 tarihinde yapılan referandumla kabul edilen 5982 sayılı Kanunla Anayasa'nın 148 ve 149'uncu maddelerinde yapılan değişiklikler ve geçici 18'inci madde ile girmiştir. Bu değişikliklerle, Anayasa 148/3 de "*Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır.*" şeklinde hüküm eklenmiştir. Bu değişikliğe paralel olarak 30.3.2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un özellikle 45 ilâ 51'inci maddeleri ile 12.7.2012 tarihli ve 28351 sayılı

³⁸ Özcan Özbey, Türk Hukukunda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Hakkı, 2. Baskı Ankara 2013, sh.529

³⁹ Age, sh. 532 vd.

⁴⁰ Şeref Gözübüyük, A. Feyyaz Gölcüklü, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, 4. Baskı Ankara 2003, sh.24

⁴¹ Bireysel başvuru, farklılıklar gösterse de Dünyada 40 dan fazla ülkede uygulandığı söylenmektedir. Hüseyin Ekinci, Musa Sağlam, 66 Soruda Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru, <http://www.anayasa.gov.tr/> erişim tarihi, 18.02.2014

⁴² Musa Sağlam age.

Resmi Gazete’de yayımlanan Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü de bireysel başvurunun işleyişı konusunda somut düzenlemeler yapılmıştır. İçtüzüğün “Bireysel Başvuru” başlıklı dördüncü bölümündeki 59 ila 84’üncü maddeleri bu konuda ayrıntılı hükümler içermektedir.

Yukarıda bahsedilen düzenlemeler ışığında, bireysel başvurunun esasları řu şekilde ifade edilebilir: Öncelikle; bireysel başvuru, ek bir istinaf veya temyiz yolu değildir. Yani, kanun yollarında ortaya çıkan her türlü hukuka aykırılığı ortadan kaldırma amacıyla getirilmemiştir. Bireysel başvuruda amaç, Anayasada teminat altına alınmış ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında olan hak ve özgürlüklerin kamu gücü tarafından ihlalinin sonuçlarını gidermektir. Bu bakımdan da, ikincil nitelikte bir başvuru yoludur. Yani ilk önce ihlalin giderilmesi için idari ve yargısal mercilere başvurulacak, buralarda sonuç alınamazsa bireysel başvuru yoluna gidilecektir. Bu nedenle bireysel başvuruda öne sürülen temel hak ihlali iddiasını diğer yargı mercileri önünde ileri sürülmesi zorunludur⁴³. Öte yandan Anayasa Mahkemesi’nin incelemesi esas itibariyle, maddi olguların veya hâkimlerin takdir yetkisinin incelemesi ve değerlendirilmesi değildir. Mahkeme incelemesi, başvuruçunun somut olayda, anayasal hak ihlali iddiasının doğruluğu ile sınırlıdır. Mahkeme başvuruları incelerken Anayasa kurallarını esas alacaktır. Yorumlarında İHAS kurallarını da dikkate alacaktır.

Bireysel başvurunun, kanunlarda zorunlu idari ve yargısal başvuru yolları öngörölmüşse, bu yolların tamamının “tüketildiği tarihten”,“başvuru yolu öngörölmemişse ihlâlin öğrenildiği tarihten itibaren” 30(otuz) gün içinde yapılması gerekir. Bu süreyi aşan başvurular başkaca bir inceleme yapılmaksızın reddedilir.

Bireysel başvuru ile ilgili usul ve esaslar 6216 sayılı Kanun ve İ Tüzükte ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu husus ayrı bir yazı konusu olduğundan, amacımız da bireysel başvuru yollarını açıklamak olmadığından, daha fazla ayrıntısına girmiyoruz.

B-Vergi Tekniği Raporları Hakkındaki Vergi İdaresi ve Vergi Mahkemesi Tutumunun “Bireysel Başvuru” Hakkı Bakımından Değerlendirilmesi.

İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi, vergi uygulamaları ile ilgili olarak, savunma hakkı, silahların eşitliği, bu bağlamda adil yargılanma hakkının⁴⁴ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği gerekçesiyle yapılan başvuruları kabul etmektedir⁴⁵. Bu durumda, yukarıda (A) bölümünde

⁴³Musa Sağlam age.

⁴⁴Yaltı, age, s 80 vd.

⁴⁵Billur Yaltı, İnsan Hakları Avrupa Yargıçları, Türk Yargıçları Mülkiyet Hakkı İhlali Okumalarından Bir Örnek Vergi İdadelerinde Zaman Deęer Kaybı, Vergi Dünyası, Haziran 2007, sayı 310

açıkladığımız gibi, vergi uygulamaları açısından, belirtilen iki hakkın ihlal edildiği gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapılabilir.

Yukarıda II/A bölümünde ayrıntılı olarak açıklamaya çalıştığımız gibi, VTR'nin tebliğ edilmemesi nedeniyle vergi tarh aşamasında isnadı öğrenme ve savunma hakkı ihlal edilmektedir. Yine aynı bölümde ortaya koyduğumuz gibi, VTR'ye ulaşma konusundaki engeller, vergi davası aşamasında isnadı öğrenme hakkı, savunma hakkı, silahların eşitliğini de kapsayan adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir. Yine ilgili bölümde değindiğimiz gibi, VTR'nin inceleme sırasında verilmemesi veya en geç ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi; uzlaşma, dava veya VUK 376'ncı maddesinde düzenlenen cezalarda indirim hakkının seçme imkânını fiilen yok etmesi nedeniyle, mülkiyet hakkının da ihlal etmektedir.

VTR'nin tebliğ edilmemesi nedeniyle, haklarında vergi tarh edilen mükellefler veya ceza muhatapları, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapabilirler. Bugüne kadarki kararlarına bakarak, yapılacak başvuruların 'ihlal' kararıyla sonuçlanacağı kanaatindeyiz.

SONUÇ: Yazımızın önceki bölümlerinde gerekçeleriyle açıklamaya çalıştığımız gibi, vergi tekniği raporu (VTR) bulunan vergi tarh ve ceza kesme işlemlerinde, işlemin tesisi sırasında işlemin asıl nedeni olan VTR'ye mükellefin ulaşması mümkün değildir. Vergi davası sırasında da VTR'ye ulaşmada sıkıntı mevcuttur. Bu durum yürürlükteki hukukumuzla aykırıdır ve hak ihlali niteliğindedir.

Hak ihlallerinin idari ve yargılama aşamasında giderilmesi esastır. Anayasa Mahkemesi veya İHAM'a başvuru ikincil niteliktedir. Ancak bugüne kadarki uygulama, bu yazımızda incelediğimiz konuda birincil başvuru yollarının etkin olmadığını göstermektedir. Bu nedenle, ikincil başvuru yollarını denemekten başka çare kalmamaktadır.

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru ile ilgili bugüne kadarki kararlarını incelediğimizde edindiğimiz izlenim, VTR'lerin vergi tarh ve ceza kesme aşamasında mükellefe tebliğ edilmemesi nedeniyle yapılan bireysel başvuruda, mülkiyet hakkının ihlal edildiği şeklinde karar çıkacağı yönündedir. Vergi tarhı ve dava sırasında VTR'ye ulaşamama nedeniyle yapılacak bireysel başvuruda da, adil yargılanma hakkının ihlali kararı çıkacağı düşüncesindeyiz.