Vergi İncelemesi Sürecinde İyi Yönetim Hakkının Gerekleri ve İşlerliği*

*Dr. Öğr. Üyesi Nuray AŞCI AKINCI***

ÖZET

Çağdaş hukuk devletinin yönetim alanındaki önemli niteliklerinden olan iyi yönetim hakkı, başlıca tarafsızlık, açıklık, ölçülülük, ayrımcılık yasağı, bilgiye erişim hakkı, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, makul sürede karar verme ve kararların gerekçeli olması gibi gerekleri içerir. iyi yönetim hakkı, kamu gücü ayrıcalıkları ile donatılmış olan devlet karşısında görece daha güçsüz konumda bulunan kişilerin hukuki güvencesini oluşturur. Bu güvenceler vergi hukuku uygulamalarında da geçerlidir. iyi yönetim hakkının seçili ilke ve gereklerinin, vergi incelemesi sürecinde de gözetilmesi gerekmektedir. Bu çalışma, vergi hukukunun teknik bir kurumu olan "vergi incelemesi"nin iyi yönetim hakkı gerekleri ışığında değerlendirilmesini içermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi incelemesi, iyi yönetim hakkı, vergi yükümlüsünün hakları, hukuk devleti.

JEL Sınıflandırması: H20, K34.

REQUIREMENTS AND FUNCTIONALITY OF THE RIGHT TO GOOD ADMINISTRATION DURING TAX AUDITS

ABSTRACT

The right to good administration, which is one of the significant features in the scope of administration field of a contemporary rule of law, particularly requires certain qualities such as impartiality, transparency, proportionality, prohibition of discrimination, right to access information, right to be heard, right of defense, right to a fair trial within reasonable time and justification of decisions. The right to good administration constitutes the legal assurance of individuals who are relatively weak against the state which is equipped with the privileges of the public power. These assurances are also applied to tax law practices. The specific principles and requirements of the right to good administration should also be considered during the tax audits. This study herein assesses "tax audit", which is a technical tax law institution, under the light of requirements of the right to good administration.

Keywords: Tax audit, right to good administration, taxpayer rights, rule of law.

JEL Classification: H20, K34.

* Bu makale, 24-27 Nisan 2019 tarihlerinde Antalya'da gerçekleştirilen 34. Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda sunulan tebliğin genişletilmiş halidir. Hakemli makaledir. Geliş Tarihi: 14.11.2019 Onay Tarihi: 15.01.2020.

** Kocaeli Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, ORCID Numarası: 0000-0001-8844-7146

GİRİŞ

Yükümlüleri denetleme yollarından biri olan vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Kamu gücü ayrıcalığı kullanan vergi idaresinin inceleme yaparken, hukuka uygun ve yükümlünün haklarını bertaraf etmeyecek şekilde bunu gerçekleştirmesi gerekir. Gelinen aşamada esasında mevzuatta teknik ayrıntıları belirtilmiş olan vergi incelemesinin hukuka uyarlı olarak gerçekleştirilmesinin bir diğer göstergesinin de iyi yönetim hakkı ilkelerinin dikkate alınması gerektiği kabul edilmektedir. Başta Avrupa Birliğine üye ülkelerde olmak üzere, çağdaş hukuk devleti gereklerini dikkate alan yönetimlerde, vergiye dair olgusal gerçeklik ve hukuki dayanak araştırması yapılırken, vergi yükümlüsünün hukuken korunması gereken hak ve menfaatlerinin de gözardı edilmemesi gerekir. Vergi idaresinin üstün kamu gücünü arkasına alarak, incelemeye tabi tuttuğu vergi yükümlüsü ile ilgili olarak 'hukuka uygun delil' elde etmesi, uygulanan işlemin hukuka uyarlığına da doğrudan etkili olacaktır.

Bu çalışma iyi yönetim hakkının gereklerinin, vergi incelemesi sürecindeki işlevselliğini değerlendirmeyi amaçlamaktadır. Çalışma kapsamında, iyi yönetim hakkının uluslararası ve ulusal hukuktaki normatif temellerine yer verilmiş ve devamında, bu hakkının içeriğinde yer alan güvence mekanizmalarının neler olduğu ve bunların rolü ele alınmıştır. Türk vergi hukukunda vergi yükümlüsünü denetleme mekanizmalarından biri olan vergi incelemesinin kurumsal yapısı, işleyişi, konuya ilişkin vergi mevzuatında yapılan yasal ve idari düzenlemelerin, iyi yönetim hakkını işlevselleştirme niteliği tartışılmıştır. Bu bağlamda vergi inceleme süreçlerinde, mevcut düzenlemelerin benzer somut olaylara, görece farklı uygulandığının ve yükümlüler bakımından nasıl farklı sonuçlar doğurduğunun çarpıcı bir örneği olarak, Anayasa Mahkemesi'nin 2018 yılında ihlal tespiti yaparak sonuçlandırdığı bireysel başvuru kararı, ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

1. KAVRAMSAL BELİRLEME: İYİ YÖNETİM HAKKI

idare/yönetim (administration), belli bir amacın gerçekleştirilmesi için kurulan örgüt veya bu amaca ulaşmak için yürütülen planlı insan faaliyeti demektir[1]. Bu anlamda yönetim, hem bir örgütü hem de bu örgütün faaliyetlerini ifade eder[2]. Yönetim kavramı, devlet merkezli yönetim yapısını betimlemekte iken yönetim kavramından daha kapsamlı olan yönetişim (governance) kavramı, bir dizi aktörler, süreçler ve merkezi yönetimin birincil aktör olmaktan çıkıp diğer aktörlerle görece eşit olduğu bir durumu ifade etmektedir[3]. Anglo-Amerikan siyaset teorisi, yönetim kavramını, devletin resmi kurumları ve sadece bu kurumların sahip olduğu meşru bir zorlayıcı güç olarak değerlendirilirken, diğer yandan yönetişim kavramı, yeni bir yönetim sürecine ya da toplumun nasıl yönetileceğine ilişkin yeni bir yönteme atıfta bulunarak "yönetim"in anlamındaki değişmeyi işaret etmektedir[4].

iyi yönetim (good administration) devlet yönetiminde; temsilin, katılımın, denetimin, etkin bir sivil toplumun, hukukun üstünlüğünün, yerinden yönetimin, yönetimde açıklığın ve hesap verilebiliriliğin olduğu bir siyasal ve ekonomik düzeni ifade eder[5]. Belirli bir faaliyeti yürütmek için öngörülen usul ve kurallara uygun hareket edilmesi olarak da tanımlanan iyi yönetim, yürütülen faaliyet alanına göre farklılıklar gösterse de, tarafsızlık, açıklık, eşitlik ve çabukluk gibi yatay olarak tüm idari faaliyetler için geçerli olan ilkeleri içermektedir[6]. iyi yönetimin karşıtı olan kötü yönetim ise, idari usulsüzlükler, ayrımcılık, yetkiyi kötüye kullanma, önyargı, ihmal, gereksiz gecikme, cevap vermeme ve keyfilik olarak tanımlanmaktadır[7].

Yönetişim, iyi yönetimi de içine alan bir çerçeveye sahiptir ve yönetişim kavramıyla genel olarak kamu yönetimine ilişkin bazı ilkeler belir-

1 Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 1999, s. 1; Kemal Gözler/Gürsel Kaplan, idare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi,18. Baskı, Bursa 2016, s. 9.

2 Gözler/Kaplan, s. 9.

3 Gülay Bahçavan, Yönetişim ve Türkiye Uygulaması, Selçuk Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2006, s. 6.

4 H.Kutay Kesim/Ali Petek, "Avrupa Komisyonu'nca Belirlenen iyi Yönetişimin ilkeleri Çerçevesinde Türk Kamu Yönetimi Reformunun Bir Eleştirisi", Amme idaresi Dergisi, C: 38, S: 4, Aralık 2005, s. 41.

5 Çoskun Can Aktan/Hilmi Çoban "Kamu Sektöründe iyi Yönetim ilkeleri", http://www.canaktan.org/politika/kurum-devyonetimi/aktan-coban.pdf, (Erişim: 10.02.2019).

6 Selman Karakul, "Hukuki ve idari Denetim Ölçütü Olarak iyi Yönetim ilkeleri", Ombudsman Akademik Dergisi, Yıl: 2 Sayı: 3, Temmuz-Aralık 2015, s. 62.

7 Haydar Efe, "Avrupa Ombudsmanı'nın AB içinde iyi Yönetim, Hukukun Üstünlüğü ve insan Haklarını Koruyucu Rolü" Avrupa Çalışmaları Dergisi, Volume: 19, No: 2, 2011, s. 10.

lenirken, iyi yönetimde daha çok idare-kişi eksenli ilişkide kişinin sahip olduğu bazı haklar söz konusudur[8]. "Yönetişim" (governance) ya da "iyi yönetişim" (good governance) kavramı ilk kez 1989 yılında Dünya Bankası (World Bank) tarafından Afrika için hazırladığı raporda kullanılmış ve burada[9] hesap verebilirlik, saydamlık, sivil toplumun kamu politikalarına etkin katılımı, hukuk devleti, bağımsız yargı sistemi gibi iyi yönetişimin ana unsurları sayılmıştır. Venedik Komisyonu'nun 9 Mart 2011 tarihli, "iyi yönetişim" ve "iyi yönetim" kavramlarıyla ilgili envanter raporuna göre, "iyi yönetişim hakkı" kavramına Avrupa'da hiçbir devletin anayasasında yer verilmediği belirtilmiştir[10]. Buna karşılık Hollanda'nın Medya Kanunu ve Emekli Aylığı Kanunlarında, ayrıca Letonya'nın Devlet idari Kuruluş Kanununda "iyi yönetişim" kavramına yer verildiği tespit edilmiştir. Pek çok Avrupa ülkesinin mevzuatında ve yargı kararlarında iyi yönetim hakkı güvenceye alınmış ve iyi yönetim hakkı ihlallerine karşı başvurulabilecek yargısal koruma mekanizmaları düzenlenmiştir[11].

idarenin gerek düzenleyici ve gerekse birel işlemlerinde, hukuk devletinin gereklerine uyması gerekmektedir. Hukuk devletinin genel gerekleri, devletin (yasama, yürütme ve yargı organlarının) hukuka bağlılığının; özel gerekleri ise, idarenin hukuka bağlılığının şartlarıdır[12]. idarenin, kişilerin hakları üzerinde etkili olacak işlem ve eylemlerde önceden belirlenmiş usul kurallarına uyması ve hukuk devletinin gereklerini gerçekleştirmesi zorunludur. iyi yönetim, kişinin insan onuruna yakışır bir muameleye tâbi tutulduğu, makul ve haklı her türlü beklentisinin gerçekleştiği, her zaman yanında hissettiği, kendisine güven duyduğu şeffaf bir yönetimdir[13].

2. NORMATiF TEMELLER

iyi yönetim hakkının normatif temellerinin hangi hukuki düzenlemelerden oluştuğu, ikili bir ayrım yapılarak incelenmiştir. ilk olarak iyi yönetim hakkının, uluslararası hukukta yer alan kaynaklarına ve devamında ise, iç hukuk sistemimizdeki normatif düzenlemelere yer verilmiştir.

2.1. Uluslararası Hukuk

Uluslararası düzlemde iyi yönetim hakkı ilk kez, Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda yer almıştır[14]. Şart'ı hazırlayan Kurul, iyi yönetim hakkını Şart'a dahil ederken bunu hukukun genel bir ilkesi olarak kabul etmiş ve Topluluk içtihadlarına dayandırmıştır[15]. Avrupa Birliği Anayasası'nın ikinci bölümüne Birliğin temel haklar kataloğu olarak dahil edilen Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nın 41. maddesinde (AB Anayasası, md. II-101) iyi yönetim hakkı şu şekilde formüle edilmiştir:

"1. Herkes, işlerinin Birliğin kurumları ve organları tarafından tarafsız ve adil bir şekilde ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir.

2. Bu hak, şunları içermektedir:

(a) herkesin, kendisini olumsuz şekilde etkileyebilecek herhangi bir işlemin yapılmasından önce görüşlerinin dinlenmesini isteme hakkı;

(b) herkesin, kendi dosyasına erişme hakkı ve meşru gizlilik çıkarlarına ve mesleki ve ticari gizliliğe saygı gösterilmesi;

(c) idarenin, kararları konusunda gerekçe gösterme yükümlülüğü.

3. Herkes, Topluluğun kuruluşları veya görevlilerinin, görevlerinin ifası sırasında yol açtıkları her türlü zararı, Üye Devletlerin yasalarındaki ortak genel ilkelere göre Topluluğa tazmin ettirme hakkına sahiptir.

4. Herkes, Birliğin kuruluşlarına, Antlaşmaların lisanlarından birinde mektup gönderebilir ve kendisine aynı lisanda cevap verilmesi zorunludur."

Temel Haklar Şartı'nın 41. maddesinde kişinin, Birliğin kurum ve organları önünde, işlerinin

8 Bahçavan, s. 11.

9 The World Bank: Sub-Saharan Africa: From Crisis to Sustainable Growth, A Long Term Perspective Study, Washington D.C., USA, 1989, (http://documents.worldbank.org/curated/en/498241468742846138/pdf/multiopage.pdf)

10 Karakul, iyi Yönetim ilkeleri, s. 83.

11 Karakul, iyi Yönetim ilkeleri, s. 83.

12 Gözler/Kaplan, s. 62.

13 Bahtiyar Akyılmaz, "iyi Yönetim ve Avrupa iyi Yönetim Yasası", Gazi Üniversitesi HFD, C: VII, Sayı: 1-2, Aralık 2003, s. 150.

14 7 Aralık 2000 tarihinde Nice'te yapılan konferansta kabul edilen Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı, daha sonra Avrupa için Bir Anayasa Oluşturan Anayasa'nın (Avrupa Birliği Anayasası) II. Bölümüne Temel Haklar Kataloğu olarak dahil edilmiştir.

15 Oğuz Şimşek, "Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda iyi Yönetim Hakkı" Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 3, 2007, s. 91.

tarafsız, adil ve makul sürede görülmesini isteme hakkı, kendisi aleyhinde bireysel bir tedbir uygulanmadan önce dinlenilme hakkı, kişiyi ilgilendiren belgelere belirli şartlarda ulaşma hakkı, yönetimin kararlarını gerekçelendirme yükümlülüğü; Birliğin organ ve görevlerini yerine getirdiği sırada verilen zararların, devletlerin hukuk düzenlerinde ortak hukukun genel ilkelerine göre tazmin edilmesi hakkı; kişinin Birliğin organlarına Antlaşmaların dillerinden biriyle başvurma ve aynı dilde cevap alma hakkı güvence altına alınmıştır[16].

Avrupa Doğru idari Davranış Kanunu'nda[17] da iyi yönetim hakkına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır. Şart'ta yer alan iyi yönetim hakkının uygulamada ne anlama geldiğini daha detaylı bir şekilde açıklama amacını taşıyan Kanun 27 maddeden oluşmaktadır. ilgili Kanun'da başlıca, yasaya uygunluk (m.4), ayrımcılık yapılmaması (m.5), orantılılık (m. 6), yetkinin kötüye kullanılmaması (m. 7), tarafsızlık ve bağımsızlık (m. 8), nesnellik (m. 9), meşru beklentiler, tutarlılık, bilgilendirme (m. 10), adaletlilik (m.11), dinlenme ve fikir beyanetme hakkı (m.16), kararların makul bir sürede verilmesi (m. 17), kararların gerekçeli olması (m. 18) gibi hak ve yükümlülüklere yer verilmiştir.

Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin, 1977 tarihli "idari işlemler Karşısında Bireyin Korunması Hakkında Karar" (Resolution 77/31) dinlenilme hakkı, bilgiye ulaşma, gerekçe bildirme, başvuru yollarını belirtme gibi idari işlem gereklerinin yanında "yardım ve temsil" olanağının sunulması konusuna da yer vermiştir. idari işlem karşısında, hak ve özgürlüğü zedelenen kişinin kendini temsilci aracılığıyla savunma ve hukuksal yardım alma hakkının tanınması gereğine işaret edilmektedir.

iyi yönetim hakkı konusunda bir diğer önemli gelişme, ilk Tavsiye kararından otuz yıl sonra gerçekleşmiştir[18]. 2007 yılında, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi, iyi yönetim hakkında üye devletlere yönelik CM/REC (2007/7) sayılı Tavsiye Kararı'nı çıkarmıştır[19]. Karar'da, kamu "kurumlarının demokratik toplumda kilit rol oynadığı"[20] ve bu kurumların belirli alanda faaliyet gösterdiği, bu faailyetlerin kişilerin hak ve çıkarlarını etkilediği, ulusal ve uluslararası hukuk belgelerinin kişilere yönetimle ilgili bir takım haklar tanındığı belirtilmiştir[21]. Tavsiye Kararı'nda, iyi yönetim hakkının gereklerinin genel bir yasal düzenleme ile güçlendirilebileceğine işaret edilerek, buna ek iyi idare Yasası çıkarılmıştır[22].

Ayrıca Ekonomik ve Kalkınma işbirliği Örgütü (OECD) ile Avrupa Birliği'nin ortak girişimi olan Yönetişim ve idarenin Güçlendirilmesi için Destek Programı'nın (Support for Improvement in Governance and Management-SIGMA)[23] Kosova'da idari usulün değerlendirilmesi ve idari uygulamanın geliştirilmesine yönelik önerilerini içeren Ekim 2012 tarihli raporunda iyi yönetimin dokuz unsuru üzerinde durulmuştur[24].

Avrupa insan Hakları Sözleşmesi'nde ve ek protokollerde, iyi yönetim hakkı açıkça düzenlenmemişse de, Sözleşmede tanımlanan hak ve özgürlükler, "Avrupa hukuk kültürü"nün biçimlendirdiği hukuk devleti anlayışının güvenceleri olarak karşımıza çıkmaktadır[25]. Avrupa insan Hakları Mahkemesi (AiHM) kararlarında, iyi yönetim hakkının gereklerine doğrudan yer verilmemekle birlikte, idari usul güvenceleri olarak yasallık, orantılılık ve ayrımcılık yasağı ile ilgili başvuruların büyük kısmı bu hakla doğrudan bağlantılıdır[26].

16 Şimşek, s. 93.

17 Avrupa Ombudsmanı, Avrupa Doğru idari Davranış Yasası, Avrupa Toplulukları, Belçika 2005, s. 7.

18 Ivan Koprić / Anamarija Musa, / G. Lalić Novak, , "Good Administration as a Ticket to the European Administrative Space", s. 1536, https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=110642, (Erişim: 15.03.2019)

19 Statskontoret, Principles of Good Administration in the Member States of the European Union, Sweden, 2005/4, s. 13, 14. http://www.statskontoret.se/globalassets/publikationer/2000-2005-english/200504.pdf, (Erişim: 15.03.2019)

20 Koprić/ Musa/ Novak, s. 1537.

21 Selman Karakul, "iyi Yönetim ve insan Hakları ilişkisi Üzerine Değerlendirmeler", Akademik Ombudsman, Özel Sayı 1: Kamu Hizmetlerinde iyi Yönetim ilkeleri, Aralık 2018, s. 35.

22 iyi idarenin sağlanabilmesi için, özel kişilerle ilişkilerinde idarece uyulacak ilke ve kuralları koyan iyi idare Yasası, 23 maddeden oluşmaktadır. Bunlar arasında yasallık, eşitlik, tarafsızlık, orantılılık, hukuki kesinlik, makul süre içinde faaliyette bulunma, katılım, mahremiyete saygı ve açıklık ilkeleri yer almaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Onur Karahanoğulları, idarenin Hukukla Kavranması, Yasallık ve idari işlemler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 640-648.

23 Koprić/ Musa/ Novak, s. 1538, 1539.

24 Karakul, insan Hakları, s. 28, 29.

25 ibrahim Ö Kaboğlu, Anayasa Hukuku Dersleri, istanbul, Legal Yayınevi, istanbul 2018, s. 289.

26 Karakul, insan Hakları, s. 37.

Yine Avrupa Konseyi'nin hukuk kültürünün birer sonucu olan Avrupa Sosyal Şartı, Kişisel Verilerin Otomatik işleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunmasına ilişkin 108 Sayılı Sözleşme, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, Tavsiyeler iyi yönetim hakkının gereklerinin gerçekleştirilmesini sağlayan hukuki düzenlemelerdir.

2.2. Ulusal Hukuk

Ulusal hukukumuzda iyi yönetim hakkının düzenlendiği doğrudan hukuki bir norm olmamasına karşın, başta Anayasa'nın çeşitli hükümlerinde bu hakkının gereklerini güvenceleyen çeşitli hükümler bulunmaktadır. Anayasan'nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesi, eşitlik ilkesi (m. 10), temel hakların niteliği (m. 12), temel hak ve hürriyetlerin korunması (m. 40), dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı (m. 74), idarenin bütünlüğü ve kamu tüzel kişiliği (m. 123), yargı yolu (m. 125), kamu hizmeti görevlileriyle ilgili hükümler (m. 128, 129) iyi yönetim hakkına ilişkin birtakım temel düzenlemeleri içermektedir.

Türk hukukunda genel bir idari usul kanunu (General Administrative Procedure Act) bulunmamaktadır. Bu konuda 1998 yılından bu yana süregelen çalışmalar, sonuç vermemiştir. Ancak bunun yerine, idari usulle ilgili farklı dönemlerde çeşitli yasalar çıkarılmıştır. Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemek üzere 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu; 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nda konuya ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun amaç ve görevini düzenleyen 1. ve 5. maddelerinde, iyi yönetimin temel ilkelerine değinilmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun 1. maddesi şöyledir: "Bu Kanunun amacı; kamu hizmetlerinin işleyişinde bağımsız ve etkin bir şikâyet mekanizması oluşturmak suretiyle, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve önerilerde bulunmak üzere Kamu Denetçiliği Kurumunu oluşturmaktır." Kurumun görevinin düzenlendiği 5. maddede ise "Kurum, idarenin işleyişi ile ilgili şikâyet üzerine, idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarını; insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmakla görevlidir." şeklindeki hükümlerle, iyi yönetim hakkının temel ilkelerine yer verilmiştir.

Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu'nun Uygulanmasına ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in[27] "iyi yönetim ilkeleri" başlıklı 6. maddesinde ise, denetim ölçütü olarak kullanılması öngörülen iyi yönetim ilkeleri açıkça sayılmıştır: "Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözetir ve iyi yönetim ilkelerine uyar."

Kamu Görevlileri Etik Davranış ilkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te[28] yine iyi yönetim hakkı ile bağlantılı hükümler bulunmaktadır. Yönetmeliğin amacının, kamuda etik kültürünü yerleştirmek, kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken etik davranış ilkelerini belirlemek, bu ilkelere uygun davranış göstermeleri açısından onlara yardımcı olmak ve görevlerin yerine getirilmesinde adalet, dürüstlük, saydamlık ve tarafsızlık ilkelerine zarar veren ve toplumda güvensizlik yaratan durumları ortadan kaldırmak suretiyle kamu yönetimine halkın güvenini artırmak, toplumu kamu görevlilerinden beklemeye hakkı olduğu davranışlar konusunda bilgilendirmek ve Kurula başvuru usul ve esaslarını düzenlemek olduğu açıklanmıştır. Yönetmeliğin ikinci bölümünde etik davranış ilkelerine yer verilmiştir[29].

3. iYi YÖNETiM HAKKININ GEREKLERi

Hukuk devleti ilkesinin, yönetim alanındaki

27 RG: 28.03.2013, 28601 (Mükerrer).

28 RG: 13.04.2005, 25785.

29 Bu etik ilkelerden bazıları şunlardır: Görevin yerine getirilmesinde kamu hizmeti bilinci (m. 5), Dürüstlük ve tarafsızlık (m.9), Saygınlık ve güven (m. 10), Nezaket ve saygı (m. 11), Çıkar çatışmasından kaçınma (m. 13), Görev ve yetkilerin menfaat sağlamak amacıyla kullanılmaması (m. 14), Hediye alma ve menfaat sağlama yasağı (m. 15), Bilgi verme, saydamlık ve katılımcılık (m. 19), Yöneticilerin hesap verme sorumluluğu (m. 20).

bir yansıması olan iyi yönetim hakkı, nesnellik ve tarafsızlık, ölçülülük, açıklık, ayrımcılık yapmama, dinlenilme hakkı, gerekçeli karar verme, kararın makul sürede verilmesi, yasal yolların bildirilmesi gibi bir dizi maddi ve usulü gerekleri içermektedir[30]. Bu başlık altında, iyi yönetim hakkının gereklerini oluşturan bu güvence mekanizmaları ayrıntıya girilmeden, kavramsal olarak ele alınmıştır.

3.1. Tarafsızlık

Tarafsızlık, kişisel çıkar gözetilmeksizin, nesnel ve hukuk kurallarına bağlı olarak işlem yapılmasıdır. Tarafsızlık, keyfi işlemlerden ve gerekçesi ne olursa olsun ayrıcalıklı uygulamalardan kaçınmayı gerektirir. Bu ilke, gerek yönetsel örgüt, gerekse bu örgütü oluşturan kişiler veya idari yapılanma dışındaki üçüncü kişiler arasındaki ilişkilerde geçerlidir[31]. idarenin karar alma sürecinde tarafsızlık ilkesine uygun hareket etmesi, kişi haklarının olduğu kadar, idarenin hukukla bağlılığının da güvencesini oluşturur[32].

Avrupa Doğru idari Davranış Yasası'nın 8. maddesinde tarafsızlık, keyfiliğin ve iltimasın karşıtı olarak ele alınmıştır. ilgili maddede, yetkilinin, tarafsız ve bağımsız olacağı, memurların kişilere zarar verecek her türlü keyfi davranıştan çekinmeleri gerektiği, memurların kisişel, ailevi ve ulsal menfaatleri veya politik baskılarla yönlendirilmeyeceği ve yetkilinin hiçbir zaman kendisinin veya ailesinin ekonomik çıkarını ilgilendiren bir karara katılamayacağı hususları belirtilmiştir. Söz konusu Yasa'nın 9. maddesine göre, yetkilinin karar alırken ilgili etkenleri dikkate alacak, her bir etkene hak ettiği önemi verecek, konuyla ilgisi bulunmayan ögeleri göz ardı edecektir.

Nesnellik kavramıyla ilintili olarak, idari işlemin yapılışında her ayrıntı dikkate alınmalı ve idari işlemle ilgili olmayan öğelerin ayıklanması gerekmektedir[33]. Yönetimin yansız karar verebilmesi için öncelikle kararın özenli bir şekilde hazırlanması ve karara etki edebilecek bütün bilgilerin incelenmesi gerekmektedir[34]. idari işlem yetkilinin kişisel menfaatleri veya uğrayabilecekleri zararlar dikkate alınarak yapılmamalıdır[35].

3.2. Ölçülülük

Ölçülülük, kamu düzenlemeleri karşısında kişi haklarının korunması ile ilgili olarak ortaya çıkan bir ilkedir[36]. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında en büyük güvence mekanizması, hukuk devleti ilkesidir. Ölçülülük ilkesi ise, hukuk devletinin somutlaştırılmış bir ifadesi olarak temel hakların sınırlandırılmasında gözönünde tutulan temel bir ilkedir[37].

Ölçülülük ilkesi, amaç-araç ilişkisinde birleşen üç alt unsurdan oluşmaktadır[38]: elverişlilik, gereklilik ve orantılılık. Elverişlilik, amaç ile sonuç arasındaki ilişkiyi refere eder. Elverişlilik, araç ile sonuç arasındaki ilişkide aracın sonuç bakımından uygun olmasını gerektirir[39]. Sınırlamayı oluşturan bir yasal önlemin, sınırlama amacı açısından elverişli sayılabilmesi için bu önlemin istenilen sonuca bir katkı sağlaması gerekir[40]. Gereklilik, sınırlamanın dayandığı amacı gerçekleştirmek için ilgili temel hak yönünden en yumuşak aracın seçilmesi gerektiğine işaret eder[41]. Gereklilik testini karşılamak için düzenlemenin zorunlu, vazgeçilmez olması koşulu aranır[42]. Amacı gerçekleştirmek daha az sınırlayıcı araçlarla olanaklı değilse, söz konusu düzenleme gereklidir. Orantılılık testinde ise, bir düzenlemenin etkilerinin, söz konusu çıkarlar-

30 Şimşek, s. 97.

31 Tekin Akıllıoğlu, Yönetim Önünde Savunma Hakları, TODAiE Yayınları, Ankara 1983, s. 92.

32 A. Ülkü Azrak, "idari Usul ve Yasalaştırılması", I. Ulusal idare Hukuku Kongresi, 2. Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, s. 829.

33 Tekin Akıllıoğlu, "insan Hakları ve Yönetim Hukuku", para. 17. http://www.idare.gen.tr/akillioglu-insan.htm (12.03.2019)

34 Şimşek, s. 101.

35 Akıllıoğlu, insan Hakları, para.17.

36 Elie Roth "The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisrrudence on Direct Taxation" Canadian Tax Journal, Volume: 56, No:1, 2008, s. 99.

37 Fazıl Sağlam, Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü, AÜSBF Yayınları, Ankara 1982, s. 112.

38 Sağlam, s. 113; Ayrıntılı bilgi için bkz.Yüksel Metin, Ölçülülük ilkesi, Seçkin Yayınları, Ankara 2002, s. 26-36.

39 Takis Tridimas, The General Principles of EU Law, Second Edition, Oxford Univeristy Press, New York, 2006, s. 139.

40 Sağlam, s. 114.

41 Sağlam, s. 115.

42 Junko Ueda, "Is the Principle of Proportionality the European Approach?: A Review and Analysis of Trade and Enviroment Cases before the European Court of Justice", European Business Law Review, Volume: 14, Issue: 5, 2003, s. 562, 563.

la orantısız ya da aşırı olup olmadığı denetlenir. Gereklilik unsurunda, sabit bir amaçla bir ya da birden çok araç arasındaki bir ilişki söz konusuyken, orantılılıkta iki değişkenin karşılıklı ilişkisi söz konusudur[43]. Amaç ve araç, biribirine karşı ölçüsüz bir oran içinde olmamalıdır. Yarışan hedeflerin gerçek ölçümü ve değerlendirmesi bu aşamada gerçekleşmektedir[44].

3.3. Açıklık

Açıklık ilkesi, devletin temel işlevlerinin gerçekleştirilmesinde geçerli olup hukukun genel ilkelerinden birisidir[45]. Açıklık, idarenin karar alma ve kararın yerine getirilmesi süreçlerinde, bilgiye ulaşma ve bilgi paylaşımında, açık ve saydam olmasını öngörür. Açıklık ilkesinin temel öğelerinden birini oluşturan bilginin; tutarlı, açık, anlaşılır ve sürekli olma gibi niteliklere sahip olması gerekir[46].

Açıklığın kapsamına yönetsel etkinliklere ulaşabilme, yönetimden belge ve her türlü bilgi alınması, dosyaların görülebilmesi[47] de girmektedir. Yönetim tarafından tutulan bilgi ve belgelerde açıklık, bilgi hukukunun özünü oluşturmaktadır. Bazı hukuk sistemlerinde bilgi ve belgelerde açıklık, idareye yüklenen bir bilgi verme ödevi şeklinde düzenlenmişken bazılarında ise, kişilerin bilgi alma hakkı biçiminde[48] formüle edilmiştir. Bilgi alma hakkını normatif düzenleme altına almış hukuk sistemlerinde, idare her konuda bilgi verme yükümlülüğü altındadır ve bu, kişiler için bir haktır[49]. Elbette bu hak sınırsız olarak kullanılmamakta ve istisnai hallerde bu hakkı sınırlayan veya yasaklayan nedenler bulunmaktadır. Özel bir sebebe dayanma zorunluluğu olmaksızın, talepte bulunması halinde herkes, idari makamlardan bilgi alma hakkına sahiptir. Söz konusu talebin, makul süre içinde yerine getirilmesi gerekir.

3.4. Ayrımcılık Yasağı

Ayrımcılık, benzer (similar) ya da özdeş (identical) durumda olanlara farklı muamele yapılmasını veya farklı hukuki durumda olanlara muameleyi haklı kılan temeller olmadan benzer/aynı muamele yapılmasıdır[50]. Ayrım yapmama ise, "bir kişi veya nesneye yönelik muamelenin diğer kişi veya nesneye yönelik muamele ile karşılaştırılması ve sonuçta bu kişi ve nesneye, ikinci bahsedilenlere yapılan muameleden farklı bir muamele yapılmaması"dır[51]. Ayrımcılık yasağı ise, iki negatif kavramın bileşeni olmasına karşın, pozitif bir içeriğe sahip ve alternatifi pozitif değil ama nötralize bir kavram olan eşitliktir[52].

idarenin işlem ve eylemlerinde, eşitlik ilkesine uygun davranması gerekir. idarenin her olayda ilgilinin kanun önündeki durumunu bir öncekine benzediğinden hareketle, bunu özenle incelemekten alıkonulamaz. Takdir yetkisine bağlı durumlarda, idarenin izlediği uygulamayı değiştirmesinden doğan farklı uygulamalar, eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz[53]. Ayrımcılık yasağının ihlali iddiası, kişinin, kendisine benzer durumda olmasına rağmen farklı muameleye tabi tutulduğu iddiasıdır[54]. Eşit muamele veya ayrım yapmama, pozitif hukuk kuralları olarak işler ve ayrımcı olarak nitelenen bir işlem/muamele, sadece pozitif hukuk kuralını ihlal etmesi durumunda iptale konu olur[55].

3.5. Gerekçeli Karar Verme

iyi yönetim hakkı çerçevesinde öngörülen bir diğer güvence ise, idarenin gerekçeli karar verme yükümlülüğüdür. Her idari işlem, belli bir nedene dayanılarak yapılmaktadır. Neden, idareyi işlem yapmaya yönelten hukuki veya fiili etkenler ola-

43 Sağlam, s. 116.

44 Mads Andenas/Stefhan Zleptnig, "Proportionality: WTO Law: in Comparative Perspective", Texas International Law Journal, Volume: 42, 2007, s. 389.

45 Akıllıoğlu, Savunma Hakları, s. 100.

46 Aktan/Çoban, s. 2.

47 Tekin Akıllıoğlu, "Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma", I. Ulusal idare Hukuku Kongresi, ', 2. Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, s. 815.

48 Akıllıoğlu, Yönetimde Açıklık, s. 816.

49 Akıllıoğlu, Yönetimde Açıklık, s. 816.

50 Kees van Raad, Nondiscrimination in International Tax Law, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1986, s. 11.

51 Billur Yaltı Soydan, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları, istanbul, 1995, s. 275.

52 Nihal Saban, Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Yayınları, istanbul 2019, s. 53.

53 Akıllıoğlu, insan Hakları, para.14.

54 Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, istanbul 2006, s. 185.

55 Raad, s. 13; Nuray Aşcı Akıncı, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Yayınları, istanbul, 2013, s. 6, 7.

rak tanımlanmaktadır[56]. Gerekçe ise, işlem nedenlerinin karar metninde veya ayrıca yazılı olarak gösterilmesi anlamına gelmektedir[57].

Gerekçe, idarenin işlemine dayanak oluşturan mevzuat hükümlerinin gösterilmesi değil, işleme ilişkin maddi verilerin aktarılması ve kurallardan olaya hukuki çıkarım yapılmasıdır[58]. idare, kişisel hakları etkileyen her işleminde, kararını dayandırdığı maddi ve hukuki temelleri gösteren uygun gerekçeleri belirtmekle yükümlüdür[59]. idarenin yaptığı işlemden statüsü etkilenen kişinin söz konusu işleme karşı, idari veya yargısal başvuru yollarını kullanıp kullanmama kararını verebilmek için bazı verilere sahip olması gerekir[60]. Kişiler, bu verilere ancak işlemin gerekçesi ve dayandığı nedenler ile ulaşabilirler. Böylelikle ilgililer, idari işlemin dayandığı esasları ve bunların sonuçlarını önceden görerek[61] söz konusu işleme karşı idari veya yargısal yollara başvurma olanağına sahip olurlar.

3.6. Kararların Makul Sürede Verilmesi

Makul sürede karar verilmesi veya işlem yapılması, iyi yönetim hakkının önemli güvencelerindendir. Bu hak, idarenin yükümlüklerini, kendisine yapılan talep ve şikayetlerin gereklerini gecikmeden ve makul süre içinde yerine getirmesini ifade eder. Sürenin makullüğünün önceden belirlenmiş bir norma göre değil, aksine her olay özelinde değerlendirilmesi ve dikkate alınması gerekir[62]. idari işlem süreci, biçimsel olarak önceden belirlenmiş ve düzenlenmişse bu konudaki kurallar arasında işlem evrelerinin makul sürede bitirilmesi de öngörülmüş olmalıdır[63]. işlem yapılmamış ve bu konuda bir cevap verilmemişse, susmanın olumlu ya da olumsuz anlama geldiği ulusal mevzuat tarafından kurala bağlanmış olması gerekir[64]. Avrupa Doğru idari Davranış Kanunu'nun 17. maddesinde; yetkilinin, kuruma yapılan her bir talep veya şikâyet ile ilgili kararın, makul bir süre içerisinde, gecikmeden ve her halükârda talebin ya da şikâyetin kuruma ulaştığı tarihten itibaren en geç iki ay içerisinde vermesi gerektiği belirtilmiştir.

3.7. Dinlenilme Hakkı

Dinlenilme hakkı idarenin, kişinin hukuki durumunu sınırlayan veya haklarını etkileyen bir karar almadan önce kişiye, işlemin dayanağı olan konu hakkında kendini açıklama olanağının tanınmasıdır. Avrupa Adalet Divanı'nın Lisrestal kararında kabul edilen ve daha sonra geliştirilen dinlenilme hakkı, kişilere aleyhinde karar verilmeden önce dinlenilme olanağının verilmesini güvenceler[65].

Kişi, idarenin alacağı kararla ilgili her türlü bilgi, belge ve delili sunma hakkına sahiptir. Kişinin dinlenilme ve savunma hakkından haberdar olmaması ihtimaline karşı idarenin, ilginin bu hakların kullanılmasına olanak sağlayacak kadar uygun bir süre içinde dinlenilme ve savunma hakkına sahip olduğunu bildirmelidir[66]. Dinlenilme hakkının sözlü olması zorunlu olmamakla birlikte, idarenin tasarrufundaki olay ya da durumlar konusunda ilgilinin düşüncelerini açıklama hakkını ve söz konusu açıklamaları verilecek kararda dikkate alınması hususunu da içermektedir[67].

3.8. Savunma Hakkı

Savunma hakkı, "ilgiliyi dinleme", "karşı tarafı dinleme/audi alteram partem" ve "mütalaa beyanı yetkisi" olarak da ifade edilmektedir[68]. Dinlenil-

56 Turgut Tan, idare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 844-853; Yıldızhan Yayla, idare Hukuku, Beta Yayınları, istanbul 2009, s. 130-132; Turan Yıldırım, idari Yargı, 2. Baskı, Beta Yayınları, istanbul 2010, s. 241-244.

57 Akıllıoğlu, işlemin nedeni ile gerekçesi arasında aynılık olmasının zorunlu olduğunu, işlemin gerçek nedeni ne ise gerekçe olarak gösterilmesi gerektiğini ve dolayısıyla her iki kavram arasında olması gereken mantıki tutarlılık, her ikisinin de aynı anlamda ve özdeş sayılmasına yol açtığını, ifade etmiştir. Akıllıoğlu, Savunma Hakları, s. 106.

58 Karahanoğulları, s. 422; "Gerekçe işlem metninde gösterilmiş veya ayrıca bildirilmiş olsun, nedenleri olduğu gibi ve ayrıntılı biçimde kapsamak zorunda değildir.", Akıllıoğlu, Savunma Hakları, s. 107

59 Tekin Akıllıoğlu,"Yönetsel işlemlerde Gerekçe ilkesi", Amme idaresi Dergisi, C. 15, S. 2, Haziran 1982 s. 7

60 Karahanoğulları, s. 427.

61 Bahtiyar Akyılmaz,"idari işlemlerde Gerekçe Yükümlülüğü", Prof. Dr. Şeref Gözübüyük'e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, s. 204.

62 Şimşek, s. 102.

63 Akıllıoğlu, insan Hakları, para. 23.

64 Akıllıoğlu, insan Hakları, para. 23.

65 Şimşek, s. 103.

66 Akıllıoğlu, Yönetimde Açıklık, s. 816.

67 Şimşek, s. 103, 104.

68 Akıllıoğlu, Savunma Hakkı, s. 17.

me hakkı ile bağlantılı olan bu hak, idari yöntem kuralı olarak, karşı tarafı dinleme ilkesini içerir ve kişinin haklarını olumsuz etkileyen bir idari işlem yapılıyorsa, kişiye işlem öncesinde görüşlerini açıklama olanağı sağlanarak işlem öncesinde veya işlem yapılırken[69] idare önünde kanıtlarını sunarak savunmasını yapma ve dinlenilme hakkı sağlanmalıdır[70].

Kişinin kendini savunma hakkı, konu hakkında bilgi sahibi olmasına bağlıdır. Hakkında işlem yapılacağını bilmeyen, davranışının hatalı olduğu konusunda uyarılmayan, idare tarafından tutulan dosya ve belgelerin içeriği hakkında bilgi sahibi olmayan kişinin, sürece katılması ve görüşlerini açıklaması olanaklı değildir[71]. Kişilerin bilgi ve belgelere erişim hakkı savunma hakkı kapsamında değerlendirilmekte, ancak bu haktan daha geniş bir içeriğe sahiptir. Çünkü savunma hakkının kullanımında, ilgili idarenin elindeki belgelere ulaşma hakkı, salt savunma yapacak kişiye tanınmış ve gerçekleşen işleme yönelik olmasına karşın, belgelere erişim hakkı, konu sınırlaması olmaksızın herkese tanınmış bir haktır[72].

idare hukuku uygulamasında savunma hakkı, yaptırım içeren idari işlemlerin üretilmesi sürecinde, daha çok gündeme gelmektedir[73]. Bunun tipik uygulaması disiplin soruşturmalarındaki savunma hakkıdır ancak bu hak, sadece disiplin soruşturmalarında değil, kişinin statüsünü olumsuz etkileyen tüm idari işlemler için geçerli olmalıdır[74].

3.9. Başvuru Yollarının Gösterilmesi

idari işlemde başvuru yollarının gösterilmesi, idari işleme karşı başvuru hakkını kullanacak olan ilgilinin, ne şekilde hareket etmesi gerektiği bilgisinin, idare tarafından kişiye bildirilmesidir. Bu yükümlülük, salt idari işleme karşı başvurulabilecek yolları değil, başvuru mercilerinin ve sürelerinin de belirtilmesi gerekliliğini içerir.

Gerek idari ve gerekse yargısal süreçlerde, başvuru yollarının gösterilmesi, idarenin işlem ve eylemlerinde, hukuka uygunluk denetiminin etkili şekilde gerçekleştirilmesini sağlayan önemli bir enstrümandır. Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi'nin idari işlemler Karşısında Bireyin Korunmasına ilişkin 77(31) sayılı Karar'da, "Başvuru yollarının gösterilmesi" ilkesine de yer verilmiş ve Karar, tavsiye niteliğinde olmakla birlikte, idari işlemin yapılış sürecinde, bireyin korunmasına ilişkin genel ilkeleri içermesi yönünden kayda değer niteliktedir[75].

4. VERGİ İNCELEMESİ SÜRECİNDE İYİ YÖNETİM HAKKININ İŞLERLİĞİ: KURAM VE UYGULAMA

4.1. Kuramsal Boyutuyla Vergi incelemesi: Kavram ve Kurum

Vergi incelemesi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır[76]. Vergilerin doğruluğunun araştırılmasının kapsamına sadece idare lehine olan hususlar değil, aynı zamanda inceleme elemanları, idare aleyhine de olsa yükümlü lehine olan hususları değerlendirerek araştırma yapmak durumundadır[77]. Gerek vergi aslının hukuka uygun olup olmadığı ve gerekse vergi suçunun oluşup oluşmadığı bakımından yapılan bu faaliyet, bir delil araştırma ve toplama sürecidir[78].

Vergi Usul Kanun'un (VUK) 137. maddesi incelemeye tabi olanları VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesapları tutan, evrak ve belgeleri saklayan ve gerektiğinde bunları ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlemiştir[79]. Vergi incelemesine bütün yükümlüler tabi olmadığı gibi, inceleme sadece vergi yükümlülerini de

69 Karahanoğulları, s. 394.

70 Nuri Alan, "idari Usul ve idari Yargı", Danıştay Dergisi, Yıl: 30, Sayı: 102, 2000, s. 7.

71 Akıllıoğlu, Savunma Hakkı, s. 101.

72 Çınar Can Evren, "idari Usul ilkelerinin Yönetim Hukukumuz Açısından Değeri" TBB Dergisi, Sayı: 91, 2010, s. 118.

73 Azrak, idari Usul, s. 828; Anayasanın 129. maddesinde, memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları mensuplarına savunma hakkı tanınmadıkça disiplin cezası verilemeyeceği belirtilmiştir.

74 Karahanoğulları, s. 394, 395.

75 Yeliz Şanlı Atay, "idari işlemde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü" TBB Dergisi, Sayı: 96, 2011, s. 294, 295.

76 Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 100.

77 H. Nezih Şeker, Hukuksal Yapısıyla Vergi incelemesi, Beta Yayınları, istanbul 1994, s. 36.

78 Billur Yaltı," Vergi incelemelerinde Dinlenilme Hakkı", Vergi Sorunları, Sayı: 332, Mayıs 2016, s. 54.

79 Başar Soydan, Türk Vergi Hukukunda Vergi incelemesi, On iki Levha Yayınları, istanbul 2015, s. 431-436.

kapsamaz[80]. Her yükümlünün vergi incelemesine alınmasının olanaklı olmaması, başka bir söylemle yükümlü sayısının fazla olması ve buna karşın inceleme elemanı sayısının az olması nedeniyle sistem, vergi incelemelerinin etkinlik ve verimlilik esasına göre yürütülmesini gerektirmektedir[81]. Beyana dayalı bir vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesinin başlıca koşullarından biri, vergi incelemelerinin yaygın ve etkin olmasıdır[82].

inceleme yapma yetkisine sahip olan denetim elemanları, hesap uzmanları ve yardımcıları, maliye müfettişleri ve yardımcıları, gelirler kontrolörleri, stajyer gelir kontrolörleri, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri ve yardımcıları ile vergi dairesi müdürlerinden oluşmaktadır (VUK m. 135). Vergi yükümlülerini denetleme yollarından biri olan vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının önceden haber verilmesi zorunlu değildir. inceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Ayrıca daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir (VUK m. 138). VUK 139'a göre, vergi incelemelerinin, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağı ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin işyerinde yapılması imkansız olması halinde veya yükümlü ve vergi sorumluları isterlerse incelemenin dairede yapılması olanaklıdır.

inceleme sırasında uyulması gereken kurallar VUK'un 140. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu idari usul kodu olması nedeniyle vergi incelemesi sürecinde, incelemeye yetkili olanların bu kurallar çerçevesinde inceleme yapmaları zorunludur[83]. Bu kurallar, VUK'un 140. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda,tespit edilen hususlar ve bunların değerlendirilmesi inceleme raporunda gösterilir[84]. Raporda, inceleme elemanı inceleme tutanağında tespit edilen veya diğer delillerle, örneğin karşıt inceleme yoluyla tespit edilen maddi olay ve hukuki ilişkileri vergi hukuku ve muhasebe tekniği açısından değerlendirerek sonuçlar çıkarır[85]. Vergi dairesine gönderilen inceleme raporuna dayalı olarak vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemleri gerçekleştirilir. Vergi incelemesinin sonuçları önemli ve yerine göre ağır olması[86] nedeniyle bu süreçte, vergi yükümlüsünün hakları bertaraf edilmeden mevcut kuralların uygulanması gerekmektedir.

4.2. Uygulama Boyutuyla Vergi incelemesi: iyi Yönetim Hakkının işlerliği

Vergi Usul Kanunu'nda inceleme kurumuna ilişkin köklü değişiklikler, 6009 sayılı yasayla yapılmıştır. Vergi incelemesine başlanılmasının tutanağa bağlanması, tam ve sınırlı incelemede süre sınırlamasının getirilmesi[87] inceleme elemanlarının, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlemesinin yasaklanması, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının kurulması önemli düzenlemeler arasında yer almaktadır.

Vergi incelemelerinde uyulacak usul ve esasları düzenlemek amacıyla çıkarılan Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik[88] ile Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik[89], yükümlü lehine düzenlemelerin yanısıra aslında iyi yönetim hakkının bazı gereklerini de içermektedir. inceleme Usul Yönetmeliği'nin, vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkeler başlıklı 5. maddesi şu şekilde düzen-

80 Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, istanbul 2018, s. 231.

81 Soydan, s. 452.

82 Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara 2019, s. 252.

83 Saban, Vergi Hukuku, 376; "...vergi idaresi çağdaş hukuk devletinde vergi incelemesi yetkisini tehdit ve korkutma unsuru olarak bir silah gibi kullanamaz", Ahmet Erol, Vergi incelemesi ve Mükellef Hakları, iSMMMO Yayınları, istanbul 2010, s. 21.

84 Karakoç, s. 257.

85 Karakoç, s. 257.

86 Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2019, s. 186.

87 Yaltı, vergi incelemelerinde her ne kadar süre sınırlaması olsa da burada iki sorunun bulunduğunu tespit etmiştir: "Birincisi, vergi incelemesine başlamadan önce, bir tür ön/örtülü vergi incelemesi mahiyetinde olmak üzere, VUK, m.148 kapsamında kapsamlı bilgi talep edilmesi şeklinde kanuna karşı hile uygulamalarının bulunması, yani süre şartının dolanılmasıdır...ikincisi ise süre aşımının hukuki etkisi üzerinedir. Süre aşımı halinde inceleme geçersiz bir incelemeye dönüşür...ve tutanaklar dahil, deliller delil değerini kaybeder. inceleme raporu yazılamaz; geçersiz bir rapora dayalı tarhiyat yapılamaz." Yaltı, Dinlenilme Hakkı, s. 54, dipnot: 11.

88 RG: 31.10.2011, Sayı: 28101.

89 RG: 31.10.2011, Sayı: 28101.

lenmiştir: Vergi idaresinin bu süreçlerde, görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas alacağı, tüm eylem ve işlemlerde yasallık, adalet ve dürüstlük ilkeleri doğrultusunda hareket edeceği, tarafsızlıklarını engelleyecek herhangi bir etkiye izin vermeyeceği, amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulunduracağı ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamak gerektiği belirtilmiştir. Böylelikle saydamlık, tarafsızlık, yasallık ve adalet gibi temel ilkelerin, inceleme sürecinde iyi yönetim hakkının gerekleri olarak güvence altına alınmıştır.

inceleme sürecinde, uygulamadaki mevcut belirsizlikleri gideren önemli düzenlemeler 2016 yılında, Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişikllik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile yapılmıştır[90]. Usul Yönetmeliğinin 6. maddesinde, inceleme görevi yazılarında, nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verileceği belirtilmiştir. Vergi incelemelerinde konu, dönem ve istenecek bilgi ve belgelere ilişkin sınırlama getirilerek hem idarenin takdir yetkisinin kötüye kullanımının hem de "yetkililerin bilgi avlanmasının" önüne geçilmiştir[91]. Ayrıca düzenlemeyle, inceleme dönemini veya inceleme konusu vergi türünü re'sen genişletme veya mevcut inceleme kapsamında başka yükümlüleri de inceleme yetkisine sona verilmiştir[92].

Tutanakların taslakları, yükümlülerin itiraz ve açıklamalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, talep edilmesi durumunda iki gün önceden yükümlülerin bilgisine sunulması ve dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetlerinin yükümlüye verilmesine ilişkin düzenlemeler, dinlenilme ve savunma hakkı yönünden kayda değer niteliktedir. Yükümlü böylelikle tutanağı inceleme ve hatta 3568 sayılı Kanun'daki meslek mensuplarının görüşünden de faydalanarak gerekli açıklama ve itirazları tutanağa ekleme imkanına kavuşmuştur[93]. Ancak bu süre oldukça kısadır ve söz konusu hakların etkili bir şekilde kullanılmasını gerçekleştirmek için yeterli değildir.

Tutanağın taslak halinin 16. maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellefin bilgisine sunulduğu, mükelleflerin Rapor Değerlendirme Komisyonlarında dinlenme talebinin olup olmadığına ilişkin hususlara yer verilmesi de önemli düzenlemeler arasında yer almaktadır. Tutanaklarda, incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmemesi hükmü, inceleme elemanlarının, tarafsızlığını sağlamaya yönelik önemli bir güvencedir. Ancak Yönetmeliğin 18/1 maddesinde yer alan "Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler" hükmü, vergi incelemelerinde "objektif olma" özelliğini ortadan kaldırması, vergi inceleme elemanlarının genel tebliğ ve sirküler gibi idarenin görüşlerini yansıtan düzenlemelere uygun olarak karar vermek zorunda bırakılmasına neden olması yönünden eleştirilmiştir[94].

Benzer şekilde VUK 140/5'te vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyeceğine ilişkin düzenleme, vergi kanunlarından öteye gidilememiş olması ve Anayasa, Avrupa insan Hakları Sözleşmesi gibi bağlayıcı normların gözardı edilmesi nedeniyle Saban tarafından eleştirilmiştir[95].

Değinilen Yönetmeliklerin yanısıra, Gelir idaresi Başkanlığı'nın, "Vergi incelemelerinde Mükellefin Hakları ve idarenin Yükümlülükleri" adlı

90 RG: 25.10.2016, Sayı: 29868; ilgili Yönetmeliğin 1. maddesiyle Vergi incelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 6. maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "Vergi incelemesi, sadece inceleme görev yazısında belirtilen konu ve döneme ilişkin olarak yapılır. inceleme konusu ve dönemi ile ilgili olmayan herhangi bir hususa ilişkin mükelleften bilgi ve belge talebinde bulunulamaz. Yürütülmekte olan incelemeler sırasında, görevlendirme yazısında belirtilenden farklı bir konu veya döneme ilişkin eleştiriyi gerektiren hususların tespiti durumunda söz konusu durum inceleme görevini verenlere bildirilir. Görevlendirme yazısında yer alan inceleme konusuna giren tespitlerin, bu yazıda yer almayan farklı vergi türlerine ilişkin olarak da rapor yazılmasını gerektirmesi durumunda, bu husus yeni bir görevlendirme gerektirmez."

91 Yaltı, Dinlenilme Hakkı, s. 52, dipnot, 6.

92 Burhan Düz, "Vergi incelemesinde Mükellef Hakları" http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/01022017/burhanduz.pdf, (Erişim: 15.03.2019)

93 Ayrıca Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 14. maddesine göre, komisyonlar, gerekli gördüğü durumlarda ya da talepleri üzerine mükellefi veya inceleme elemanını dinleyebilir.

94 Hakan Üzeltürk, "Türk Vergi Sisteminin Güncel Hukuk Problemleri", Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri, Tebliğler, Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları, Ed. Hakan Üzeltürk, Legal Yayıncılık, istanbul 2015, s. 62.

95 Saban, Vergi Hukuku, s. 378.

rehberinde[96], inceleme sürecinde yükümlülerin sahip olduğu haklar yanında, yükümlülüklerine de yer verilmiştir. Yine Mükellef Hakları Bildirgesi[97] ile Etik Kurallar Bildirgesi'nde[98] iyi yönetim hakkına ilişkin dolaylı da olsa bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Mükellef Hakları Bildirgesi'nde, vergi incelemelerinde, kanunların doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulanacağı, incelemenin her aşamasında yükümlülerin bilgilendirileceği; Etik Kurallar Bildirgesi'nde, idarenin işlemlerinde ve düzenlemelerinde vergi kanunlarının adil, mevzuata uygun olarak, güven duygusunu zedelemeden, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasının esas alınacağı belirtilmiştir.

Tüm bu düzenlemelere bakıldığında, esasında vergi incelemesi sürecinde, iyi yönetim hakkının gereklerini karşılayacak ilke ve kurallara büyük ölçüde yer verildiği görülmekle birlikte, eleştirilmesi gereken hususların bulunduğunu da eklemek gerekir. Vergi incelemesine tabi tutulacak olan yükümlülerin seçiminde, olağan yöntem olarak Risk Analiz Sisteminden (RAS) ve diğer yollar arasında ise, şikayet ve ihbardan yararlanılmaktadır. Her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulan Risk Analiz Sistemi üzerinden mükelleflerin faaliyetleri gruplar ve sektörler itibarıyla analiz edilir, mukayeseler yapılır ve bu suretle risk alanları tespit edilir. Usul Yönetmeliği'nin 4. maddesinde belirtildiği gibi, risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi yükümlüler incelemeye alınabilmektedir. Dolayısıyla kimlerin vergi incelemesine tabi tutulacağı konusunda bir öngörülebilirlik bulunmamaktadır ve bu vergi inceleme elemanlarına geniş bir takdir yetkisi vermektedir[99]. Bu kapsamda seçim sürecine ilişkin objektif kriterlerin belirlenmesi ve bir standardın oluşturulması gerekmektedir.

VUK m.141/2'de, ilgililerin tutanakları[100] imzalamaktan çekindikleri takdirde, tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter veya vesikaların nezdinde inceleme yapılanın rızasına bakılmaksızın alınacağı ve inceleme sonucunda tarh edilen vergi ve cezalar kesilinceye kadar geri verilmeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu düzenleme, yargıç kararı olmadan inceleme elemanına elkoyma yetkisi vermekte[101] ve bu da Anayasa'nın 20/2 maddesinde güvence altına alınmış olan özel yaşam hakkına ilişkin "usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış mercin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz." hükmüne aykırılık oluşturmaktadır. Ayrıca tutanağın imzalanmasını sağlamaya yönelik bu tedbir/araç, ölçülülük ilkesinin hem gereklilik, hem de amaç-araç arasında bulunması gereken orantılılık ilkelerine de aykırıdır.

iyi yönetim hakkının bir diğer gerekliliği olan savunma hakkının, inceleme sürecinde uygulanabilmesi için kişilerin haklarındaki suçlamaları bilme, dosyaya ulaşma hakkı, dinlenilme ve bunun için makul süre verilmesine bağlıdır. Savunma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi için, inceleme raporu ile birlikte, içerdiği değerlendirmelere dayanak alınan eklerinin de, ihbarnameyle yükümlüye/ceza muhatabına tebliğ edilmiş olması gereklidir. Vergi inceleme raporlarının dayanağını oluşturan vergi tekniği raporlarının[102], vergi yükümlüsüne vergi mahremiyeti nedeniyle verilmemesi, etkin savunma hakkını ve dolayısıyla adil yargılanma hakkını kısıtlamaktadır. 2015 IFA Genel Raporunda[103] Türkiye uygulaması, değerlendirme komisyonunda dinlenilme dahil, inceleme raporunun sonuçlandırılmasına kadar vergi yükümlüsünün sürece dahil olmasına olanak verildiği için en iyi

96 GiB, Vergi incelemelerinde Mükellefin Hakları ve idarenin Yükümlülükleri, GiB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 49, Kasım 2007. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/vergi_incelemelerinde_haklar.pdf

97 https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari

98 https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/etiket-kurallar-bildirgesi

99 Ezgi Arık, "Protection of Taxpayer Rights During Tax Audits: Impartiality within the scope of the Proportionality Principle", European Taxation, September 2017, the Netherlands, IBFD, s. 399.

100 VUK m. 141/1 hükmü ile bağlantılı olarak Saban tarafından şu değerlendirme yapılmıştır: "inceleme sürecindeki her şeyin tutanağa bağlı olması gerekir. Bu da vergi mükellefinin inceleme sürecindeki baskı nedeniyle söyledikleri, verdiği bilgi ve belgelerin vergi cezası ve devamında ceza davasında aleyhine delil olarak kullanılacağı anlamındadır." Nihal Saban, "Bir Yaşam/iki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak ihlalleri", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2004. , s. 730

101 Mine Uzun Çam, "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi", MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, C. 15, S. 4, Aralık 2017, s. 198.

102 Ayrıntılı bilgi için bkz, Bekir Baykara,"Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi incelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının Bireysel Başvuru Hakkı Bakımından incelenmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 398, Yıl: 33, Ekim 2014, s. 63 vd.

103 2015 IFA Kongresi'nde, 42 ülke raporuna dayalı olarak hazırlanan genel raporda, vergi incelemelerinde en iyi uygulamaları ortaya çıkaracak 4 temel hukuk ilkesi belirlenmiştir: orantılılık ilkesi, çifte inceleme yasağı, kendi aleyhine delil verme yasağı, idare tarafından verilecek her türlü karar öncesinde dinlenilme hakkı; Yaltı, Dinlenilme Hakkı, s. 53.

ülke uygulamalardan biri olarak değerlendirilmiştir[104]. Ancak vergi tekniği raporlarının yükümlülere, vergi mahremiyeti nedeniyle verilmemesi, etkin savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle, bütün inceleme sürecine hakim ilkeleri tehlikeye sokan bir durum olarak eleştirilmiştir[105].

Vergi idaresi, vergi tarhiyatını ve ceza kesme işlemini gerçekleştirirken bunu gerekçeli olarak yapmalı[106] ve bu gerekçelerin de hukuka uygun olması gerekir. idare söz konusu işlemleri, varsayıma dayalı olarak yapamaz[107]. Soyut ithamlara dayalı olarak düzenlenen vergi inceleme raporu, suç oluşturan bir fiil için temel alınamaz[108].

4.3. Anayasa Mahkemesinin Yaklaşımı: Vergi incelemesi Sürecinde Ayrımcılık Yasağının ihlali

Vergi mevzuatı ile uygulamanın koşut bir şekilde işlemediğinin somut bir örneğini oluşturan Anayasa Mahkemesi'nin (AYM) bireysel başvuru kararında[109] vergi idaresinin vergi inceleme sürecinde benzer durumda olan vergi yükümlülerine farklı vergisel sonuçlar doğuran işlemlerin yapılmasının, mülkiyet hakkıyla bağlantılı olarak ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Başvuru, indirimli özel tüketim vergisinin (ÖTV) uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine dayanılarak resen üç kat vergi ziyaı cezalı ÖTV tarh edilmesi nedeniyle, ayrımcılık yasağı bağlamında mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir. 2009 yılında yapılan ÖTV indirimi teşvikinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığına ve bu işlemlerde ÖTV açısından herhangi bir vergi kayıp ve kaçağının bulunup bulunmadığına yönelik olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca, sektörel olarak bir vergi incelemesi başlatılmış ve bu kapsamda üç yüz üç mükellef incelemeye sevk edilmiştir.

Başvurucu Şirket ile ilgili olarak yapılan inceleme sonucunda düzenlenen raporda, şirketin indirimli ÖTV›nin uygulandığı 16/6/2009 ile 30/9/2009 tarihleri arasında kurum çalışanları ve kendi adına düzenlediği faturaların muhteviyatı itibarıyla gerçek araç satışına dayanmadığı, faturalarda yer alan alıcı ve araç satış tutan bilgileri gerçek dışı olup şirket ÖTV indiriminden yararlanmak için bu faturaları düzenlediği saptanmıştır. Vergi idaresi tarafından, vergi inceleme raporundaki öneri doğrultusunda başvurucu şirket adına indirimli vergi oranından faydalanılmak amacıyla gerçeğe aykırı satış yapılarak özel tüketim vergisi kaybına neden olunduğu gerekçesiyle, 2009 yılı Ekim ayı dönemi için resen üç kat vergi ziyaı cezalı ÖTV tarhiyatı yapılmıştır[110].

Başvurucu Şirket, vergi ziyaı cezalı ÖTV tarhiyatı işleminin iptali istemiyle Samsun Vergi Mahkemesinde dava açmış[111] ancak Mahkeme, Şirket adına resen tarh edilen vergi ziyaı cezalı ÖTV tarhiyatında hukuka aykırılık bulmayarak davayı reddetmiştir[112]. Diğer yargı yolları da tüketildikten sonra, başvurucu nihayetinde bireysel başvuru

104 Yaltı, Dinlenilme Hakkı, s. 56

105 Yaltı, Dinlenilme Hakkı, s. 56; Saban Vergi Hukuku, 378.

106 "Türkiye örneğine bakıldığında, iktidar karşıtı/muhalif dernek, holding ve şirketler nezdinde başlatılan vergi incelemeleri sonrası yüksek miktarda vergi cezaları kesildiği ve yükümlülerin bir kısmının bu cezalara karşı dava açma yolunu tercih ederken, bir kısmının da uzlaşma yolunu seçtiği görülmüştür. Buna karşın iktidara yakınlığı ile bilinen medya kuruluşları ve şirketlerin aynı gerekçeler ile daha önceki yıllara ait kesilen vergi cezalarının büyük kısmı Uzlaşma Komisyonu'nda sıfırlanmıştır", Gülşen Gedik, "Vergi Tarh işleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış", IV. Vergi Hukuku Konferansı, Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar, istanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, On iki Levha Yayıncılık, istanbul 2016, s. 27.

107 Danıştay kararlarında "şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin yükümlü adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, K. Ltd. Şti.'nin beyannameleri vermesi, faturalarını anlaşmalı matbaaya bastırması, faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yıllarda yapılmış yoklamaların bulunmaması karşısında, davacının ödemelerini bir kısmını nakit yaptığı K. Ltd. Şti.'nin mal alış faturaları sahte olduğundan, satışlarının da sahte olduğu sonucunun ortaya çıktığı ve vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumluluklarını yerine getirmediği hususlarına dayanarak anılan şirketin yükümlü adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu sonucuna varılması varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır.", (Danıştay 9.Dairesi, T. 18.12.2009 E. 2008/1565, K. 2009/4934).

108 Burak Pınar, "Yargı Kararları Işığında Vergi incelemesinde Yükümlü Haklarının ihlâline ilişkin Tespitler", International Journal of Public Finance, Vol: 1, Issue: 1, 2016, s. 33, 34.

109 Anayasa Mahkemesi, Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş., Başvuru No: 2015/6728, T: 01.02.2018, (RG: 07.03.2018, 30353).

110 Reis Otomotiv Kararı, para. 14, 15.

111 "Dava dilekçesinde; başvurucu Şirketin söz konusu araçları aktifine almasının personeline veya üçüncü kişilere satışının muvazaalı olmadığı, dolayısıyla bu satışlar nedeniyle düzenlenen faturaların da sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olmadığı, vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde ÖTV oranının %27 olduğu, ikinci el araç tesliminin vergiyi doğuran olay olarak kabulünün hukuken doğru olmadığı, yasal koşullar oluşmadığı halde resen tarh yoluna gidildiği, inceleme raporunda ifadelerin teşmili yasağının ihlal edildiği, üç kat vergi ziyaı cezalı ÖTV tarhiyatının hukuka aykırı olduğu ileri sürülmüştür.", para 18.

112 Reis Otomotiv Kararı, para.19.

yoluyla Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

Anayasa Mahkemesi, söz konusu başvuruda ayrımcılık yasağının ihlal edilip edilmediğini ölçümlerken; karşılaştırabilirlik, haklı neden ve ölçülülük testlerini ilk kez bu kararda aşamalı olarak uygulamıştır. Karşılaştırabilirlik testinde şu değerlendirmede bulunmuştur: "Somut olay bağlamında ilk tespit edilmesi gereken husus, aynı vergi incelemesinde üç kat vergi ziyaı cezası uygulanan başvurucu Şirket ile aynı sektörde faaliyet gösterip aynı işi yapan fakat bir kat vergi ziyaı cezası uygulanan şirketlerin kıyaslanabilir ve benzer durumda olup olmadığıdır. Başvurucu Şirket, Bakanlar Kurulu kararı gereğince indirimli ÖTV uygulanan dönemde kendisine veya çalışanlarına yaptığı araç satışları yönünden ÖTV beyannamesi düzenleyerek indirimli oranda vergi ödemiştir. Ancak vergi idaresi bu satışların gerçek dışı olduğunu, başvurucu Şirketin daha sonra üçüncü kişilere yaptığı satışların "ilk iktisap" kabul edilerek bu satışlar üzerinden daha yüksek bir oranda ÖTV ödemesi gerektiğini tespit etmiştir. Vergi idaresine göre başvurucunun indirimli dönemde yaptığı satışlar muvazaalı olduğundan resen üç kat vergi ziyaı cezalı ÖTV tarh edilmiş, vergi ziyaı cezası tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılmıştır. Bununla birlikte başvurucu, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer şirketler hakkında aynı vergi incelemesi kapsamında yalnızca bir kat vergi ziyaı cezası uygulandığını ileri sürmüştür. Vergi idaresince düzenlenen 17/3/2015 tarihli Görüş ve Öneri Raporu'ndaki tespitler başvurucunun bu iddiasını doğrulamaktadır. Bu raporda da tespit edildiği üzere başvuru konusu olayda aynı sektörü kapsayan indirimli ÖTV uygulaması hakkındaki belirli bir döneme ilişkin olarak üç yüz üç şirket incelemeye sevk edilmiştir. Ancak vergi incelemesinde riskli görülerek tarhiyata konu edilen işlemler aynı veya benzer olmasına rağmen sonuçta bu şirketlerden sadece başvurucunun yer aldığı gruba ait iki şirket hakkında işlem yapıldığı gözönüne alınmalıdır. Buna göre aynı sektörde faaliyet gösteren ve ÖTV mükellefi olan, itiraz konusu yapılan vergi incelemesine tabi tutulan, bir kat vergi ziyaı cezası kesilen şirketler ile üç kat vergi ziyaı cezası kesilen başvurucu Şirketin karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde "benzer durumda" olduğu açıktır. Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerden benzer durum tespit edilebildiğinden aynı vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler somut olay bağlamında "kıyaslanabilir" durumdadır."[113]

Karşılaştırılabilirlik testinde Mahkeme, başvurucu şirketin diğer vergi yükümlüleriyle benzer, kıyaslanabilir durumda olduğunun ardından, aynı sektörde ekonomik faaliyet icra eden ve tabi olunan vergisel rejim bakımından aynı statüde bulunan şirketlerden bir kısmı için bir kat vergi ziyaı cezası uygulanmasının, hakkında üç kat vergi ziyaı cezası uygulanan başvurucu yönünden "farklı bir muamele" olduğunun[114] da tespitini yapmıştır. Devamında ise farklı muamelenin haklı bir nedene dayalı olup olmadığı araştırılmıştır. Mahkeme, vergi incelemelerinde kaçınılmaz olarak çok çeşitli sebeplerle farklı uygulamaların ortaya çıkabileceğini, incelemelerin farklı vergi denetim elemanlarınca yapıldığını, söz konusu kişilerin vergi mevzuatına ilişkin bilgi düzeyi, vergi ve ilgili diğer mevzuatı takibi, donanımı, konulara bakış açısı ve değerlendirmesi birbirinden farklı olabildiğini, incelemelerin konusunu birbirlerinden farklı teknik özelliklere sahip farklı vergi türleri oluşturduğunu, geniş bir döneme yayılan ve mükellef sayısı çok çeşitli ve fazla olan, ayrıca yaygın ve rutin nitelikte olup spesifik bir konuya ilişkin olmayan vergi incelemelerinde farklı vergisel sonuçlara ulaşılmasının kaçınılmaz olduğunu belirtmiştir. Ancak Mahkeme, olaydaki vergi incelemesinin sadece ÖTV ilgili indirimin kötüye kullanılıp kullanılmadığı konusuyla ve altı ay gibi belirli bir dönemde ve yine salt otomotiv sektörüyle sınırlı olduğunu ifade etmiştir. Bu nedenle Mahkeme, vergi idaresinin uygulama alanı bu kadar sınırlı bir vergi incelemesi için daha incelemeye başlanılmadan, farklı vergisel sonuçları önleyebilecek önlemleri alması gerektiğini belirtmiş ve devamında ölçülük testine geçmiştir. Anayasa Mahkemesi nihai olarak, olayda objektif ve makul bir gerekçe gösterilmeden mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahalenin sonuçlarının giderilmediğini, müdahalenin boyutu ve sonuçlarının ağırlığı ile bu sonuçlara yol açan idarenin işlemlerinin başvurucuya aşırı bir külfet yüklediğini tespit ederek, başvuru konusu olayda mülkiyet hakkı bağlamında Anayasa'nın 10. maddesinde güvence altına alınmış ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varmıştır[115].

Anayasa Mahkemesi; tek bir vergi türü ile ilgili, sınırlı bir döneme ilişkin ve belli sektörel alanda olan bir vergi incelemesinde, benzer durumda olan vergi yükümlülerine haklı neden olmaksızın

113 Reis Otomotiv Kararı, para. 84-87.

114 Reis Otomotiv Kararı, para. 92.

115 Reis Otomotiv Kararı, para. 111.

ve ölçüsüz bir şekilde farklı muamele yapılmasını, mülkiyet hakkı kapsamında ayrımcı bulmuştur. Söz konusu karar, Anayasa Mahkemesi'nin eşitlik ilkesi veya ayrımcılık yasağına ilişkin başvuruların analizinde, ilk kez karşılaştırılabilirlik, haklı neden ve ölçülülük testlerini aşamalı olarak uygulaması yönünden dikkate değerdir[116].

Söz konusu kararda, ayrıca iyi yönetişim ilkelerine de değinilerek, idarenin "iyi yönetişim" ilkesine uygun hareket etme yükümlülüğü bulunduğunu, "iyi yönetişim" ilkesinin, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmeleri gerektirdiğini ve ayrıca idarelerin kendi hatalarının sonuçlarını gidermelerini ve bunları bireylere yükletilemeyeceğini belirtmiştir[117].

SONUÇ

Vergi incelemesi kurumuna yönelik 2010 yılından itibaren, mevzuatımızda yükümlü lehine pek çok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelere bakıldığında, esasında vergi incelemesi ile ilgili olarak, iyi yönetim hakkının gereklerini karşılayacak ilke ve kurallara büyük ölçüde yer verildiği görülmektedir.

Vergi incelemelerinde konu, dönem ve istenecek bilgi ve belgelere ilişkin sınırlama getirilerek idarenin takdir yetkisinin kötüye kullanımının önüne geçilmiştir. Tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve açıklamalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, talep edilmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulması ve dinlenmeden önce raporlarda eleştiri konusu yapılan hususlar hakkında bilgi içeren rapor özetlerin yükümlüye verilmesine ilişkin düzenlemeler, dinlenilme ve savunma hakkı yönünden kayda değer niteliktedir.

Vergi Usul Kanunu m. 141/2'de, ilgililerin tutanakları imzalamaktan çekinmeleri halinde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya belgeler, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınacağı ve inceleme sonucunda tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyeceğine ilişkin hüküm, yargıç kararı olmaksızın inceleme elemanına elkoyma yetkisi vermektedir. Tutanağın imzalanmasını sağlamaya yönelik olan bu tedbir/araç, amacı gerçekleştirmede, ölçüsüz müdahale sonucunu doğurmaktadır. Keza vergi inceleme raporlarının dayanağını oluşturan vergi tekniği raporlarının, vergi yükümlüsüne vergi mahremiyeti nedeniyle verilmemesi, bilgiye erişim hakkını, etkin savunma hakkını ve dolayısıyla adil yargılanma hakkını kısıtladığı söylenebilir. Vergi yükümlüsünün belirtilen haklarını sınırlayan veya bertaraf eden düzenlemelerin sistemden ayıklanması, mevzuat ile uygulamanın tutarlı olması gerekmektedir. Böylelikle inceleme sürecinde, yükümlü haklarının güvenceleri ve işlerliği sağlanabilir.

KAYNAKÇA

Akıllıoğlu, Tekin, "Yönetimde Açıklık-Gizlilik ve Bilgi Alma", I. Ulusal idare Hukuku Kongresi, 2. Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1-4 Mayıs 1990.

Akıllıoğlu, Tekin, "insan Hakları ve Yönetim Hukuku", http://www.idare.gen.tr/akillioglu-insan.htm

Akıllıoğlu, Tekin, Yönetim Önünde Savunma Hakları, TODAiE Yayınları, Ankara 1983.

Akıllıoğlu, Tekin,"Yönetsel işlemlerde Gerekçe ilkesi", Amme idaresi Dergisi, C. 15, S. 2, Haziran 1982.

Aktan, Çoskun Can / Çoban, Hilmi "Kamu Sektöründe iyi Yönetim ilkeleri", http://www.canaktan.org/politika/kurum-devyonetimi/aktan-coban.pdf

Akyılmaz, Bahtiyar, "iyi Yönetim ve Avrupa iyi Yönetim Yasası", Gazi Üniversitesi HFD, C: VII, Sayı: 1-2, Aralık 2003.

Akyılmaz, Bahtiyar, "idari işlemlerde Gerekçe Yükümlülüğü", Prof. Dr. Şeref Gözübüyük'e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005.

Alan, Nuri, "idari Usul ve idari Yargı", Danıştay Dergisi, Yıl: 30, Sayı: 102, 2000.

Andenas, Mads / Zleptnig, Stefhan, "Proportionality: WTO Law: in Comparative Perspective", Texas International Law Journal, Volume: 42, 2007.

Arık, Ezgi, "Protection of Taxpayer Rights During Tax Audits: Impartiality within the scope of the Proportionality Principle", European Taxation, September 2017, the Netherlands: IBFD.

116 Anayasa Mahkemesi'nin vergilendirme ile ilgili norm denetimi kararlarında, eşitlik ilkesine ilişkin analizinin eleştirisi için bkz. Aşcı Akıncı, s. 413-415.

117 Reis Otomotiv Kararı, para. 100.

Aşçı Akıncı, Nuray, Türk ve Avrupa Birliği Hukukunda Dolaysız Vergilerde Ayrımcılık Yasağı, Beta Yayınları, istanbul 2013.

Avrupa Ombudsmanı: Avrupa Doğru idari Davranış Yasası, Avrupa Toplulukları, Belçika 2005.

Azrak, A.Ülkü, "idari Usul ve Yasalaştırılması", I. Ulusal idare Hukuku Kongresi, 2. Kitap, Kamu Yönetimi, Ankara, 1-4 Mayıs 1990.

Bahçavan, Gülay, Yönetişim ve Türkiye Uygulaması, Selçuk Üniversitesi SBE, Yüksek Lisans Tezi, Konya, 2006.

Baykara, Bekir, "Dayanağı Başka Bir Mükellef Hakkında Yazılan Vergi Tekniği Raporu Olan Vergi incelemeleri, Vergi Tarhiyatları ve Vergi Davalarının Bireysel Başvuru Hakkı Bakımından incelenmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 398, Yıl: 33, Ekim 2014.

Düz, Burhan, "Vergi incelemesinde Mükellef Hakları" http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SeminerNotlar/01022017/burhanduz.pdf

Efe, Haydar, "Avrupa Ombudsmanı'nın AB içinde iyi Yönetim, Hukukun Üstünlüğü ve insan Haklarını Koruyucu Rolü" Avrupa Çalışmaları Dergisi, Volume: 19, No: 2, 2011.

Erol, Ahmet, Vergi incelemesi ve Mükellef Hakları, iSMMMO Yayınları, istanbul 2010.

Evren, Çınar Can, "idari Usul ilkelerinin Yönetim Hukukumuz Açısından Değeri" TBB Dergisi, Sayı: 91, 2010.

Gedik, Gülşen, "Vergi Tarh işleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış", IV. Vergi Hukuku Konferansı, Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar, istanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, On iki Levha Yayıncılık, istanbul 2016.

Gözler, Kemal / Kaplan, Gürsel, idare Hukuku Dersleri, Ekin Kitabevi,18. Baskı, 2016.

Gözübüyük, Şeref, Yönetim Hukuku, Turhan Kitabevi, 13. Baskı, Ankara, 1999.

Ivan, Koprić / Anamarija, Musa, / G. Lalić Novak, "Good Administration as a Ticket to the European Administrative Space", (https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=110642)

Kaboğlu, ibrahim Ö, Anayasa Hukuku Dersleri, istanbul, Legal Yayınevi, istanbul 2018.

Karahanoğulları, Onur, idarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve idari işlemler, Turhan Kitabevi, Ankara 2012.

Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları Ankara 2019.

Karakul, Selman, "Hukuki ve idari Denetim Ölçütü Olarak iyi Yönetim ilkeleri", Ombudsman Akademik Dergisi, Yıl: 2 Sayı: 3, Temmuz -Aralık 2015.

Karakul, Selman, "iyi Yönetim ve insan Hakları ilişkisi Üzerine Değerlendirmeler", Akademik Ombudsman, Özel Sayı 1: Kamu Hizmetlerinde iyi Yönetim ilkeleri, Aralık 2018.

Kesim, H.Kutay / Petek, Ali, "Avrupa Komisyonu'nca Belirlenen iyi Yönetişimin ilkeleri Çerçevesinde Türk Kamu Yönetimi Reformunun Bir Eleştirisi", Amme idaresi Dergisi, C: 38, S: 4, Aralık 2005.

Metin, Yüksel, Ölçülülük ilkesi, Seçkin Yayınları, Ankara 2002.

Oktar, Ateş, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, istanbul 2018.

Pınar, Burak, "Yargı Kararları Işığında Vergi incelemesinde Yükümlü Haklarının ihlâline ilişkin Tespitler", International Journal of Public Finance, Vol: 1 Issue: 1, 2016.

Raad, Kees van, Nondiscrimination in International Tax Law, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, 1986.

Roth, Elie "The Rule of Reason Doctrine in European Court of Justice Jurisrrudence on Direct Taxation" Canadian Tax Journal, Volume: 56, No:1, 2008.

Saban, Nihal, "Bir Yaşam/iki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak ihlalleri", Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu 10-14 Mayıs 2004, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2004.

Saban, Nihal, Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Yayınları, istanbul 2019.

Sağlam, Fazıl, Temel Hakların Sınırlandırılması ve Özü, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1982.

Soydan, Başar, Türk Vergi Hukukunda Vergi incelemesi, On iki Levha Yayınları istanbul 2015.

Statskontoret, Principles of Good Administration in the Member States of the European Union, Sweden, 2005/4, http://www.statskontoret.se/globalassets/publikationer/2000-2005-english/200504.pdf

Şanlı Atay, Yeliz, "idari işlemde Başvuru Yollarının Gösterilmesi Yükümlülüğü" TBB Dergisi, Sayı: 96, 2011.

Şeker, H. Nezih, Hukuksal Yapısıyla Vergi incelemesi, Beta Yayınları, istanbul 1994.

Şimşek, Oğuz, "Avrupa Birliği Temel Haklar Şartı'nda iyi Yönetim Hakkı" Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 3, 2007.

Tan, Turgut, idare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

Taşkan, Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2019.

The World Bank: Sub-Saharan Africa: From Crisis to Sustainable Growth, A Long Term Perspective Study, Washington D.C., USA, 1989, http://documents.worldbank.org/curated/en/498241468742846138/pdf/multiopage.pdf

Tridimas, Takis, The General Principles of EU Law, Second Edition, Oxford Univeristy Press, New York, 2006.

Ueda, Junko, "Is the Principle of Proportionality the European Approach?: A Review and Analysis of Trade and Enviroment Cases before the European Court of Justice", European Business Law Review, Wolume: 14, Issue: 5, 2003.

Uzun Çam, Mine, "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi", MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, C. 15, S. 4, Aralık 2017.

Üzeltürk, Hakan, "Türk Vergi Sisteminin Güncel Hukuk Problemleri", Vergi Yargısında Güncel Hukuk Problemleri, Tebliğler, Prof. Dr. Adnan Tezel Vergi Hukuku Toplantıları, Ed. Hakan Üzeltürk, Legal Yayıncılık, istanbul 2015.

Yaltı, Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta Yayınları, istanbul 2006.

Yaltı Soydan, Billur, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları, istanbul, 1995.

Yaltı, Billur," Vergi incelemelerinde Dinlenilme Hakkı", Vergi Sorunları, Sayı: 332, Mayıs 2016.

Yayla, Yıldızhan, idare Hukuku, Beta Yayınları, istanbul 2009.

Yıldırım, Turan, idari Yargı, 2. Baskı, Beta Yayınları, istanbul 2010.