



**VERGİ MAHREMİYETİ İLE
BİLGİ EDİNME HAKKI ÇATIŞMASI**

ÖZGE ÇELEBİ ŞİMŞEK

ŞUBAT 2025

ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS TEZİ



VERGİ MAHREMİYETİ İLE BİLGİ EDİNME HAKKI ÇATIŞMASI

ÖZGE ÇELEBİ ŞİMŞEK

ŞUBAT 2025

ÖZET

VERGİ MAHREMİYETİ İLE BİLGİ EDİNME HAKKI ÇATIŞMASI

ŞİMŞEK ÇELEBİ, Özge
KAMU HUKUKU YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Şubat 2025, 127 sayfa

Bu akademik çalışmada, Vergi Mahremiyetinin kapsamı ve sınırları ortaya konularak bilgi edinme hakkı ile çatışma hali irdelenmiştir. Öncelikle vergi mahremiyetinin hukuksal temelleri, vergilendirme süreçleri ve hakim olan ilkeler çerçevesinde incelenmiştir. Tezin ana konusu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunı madde 5 kapsamında düzenlenen vergi mahremiyeti hakkının kapsam ve sınırları, vergi mahremiyetinin diğer hukuk düzenlemeleriyle ve özellikle bilgi edinme hakkı ile ilişkisi anayasal temelleri bağlamında açıklanmaya çalışılmıştır. Geline nokta uygulama karşılaşılan ve vergi mahremiyetinin dayanak olarak öne sürüldüğü vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmemesi hususu irdelenmiş olup, hakların çatışması halindeki çözüm yöntemleri incelenmiştir. Bu doğrultuda, doktrindeki görüşlerden ve yüksek mahkeme kararlarından yararlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi mahremiyeti, Bilgi edinme hakkı, Vergi tekniği raporlarının tebliği, Hakların çatışması

ABSTRACT

THE CONFLICT OF TAX PRIVACY AND THE RIGHT TO OBTAIN INFORMATION

SIMSEK CELEBI, Ozge
PUBLIC LAW MASTER'S THESIS

Supervisor: Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

February 2025, 127 pages

In this academic study, the scope and limits of Tax Privacy are revealed and the conflict with the right to information is examined. First of all, the legal foundations of tax privacy have been examined within the framework of taxation processes and prevailing principles. The scope and limits of the right to tax privacy regulated within the scope of Article 5 of the Tax Procedure Law No. 213, which is the main subject of the thesis, and the relationship of tax privacy with other legal regulations and especially the right to information, have been tried to be explained in the context of its constitutional foundations. At this point, the issue of not notifying tax technical reports, which are encountered in practice and on which tax privacy is put forward as a basis, to taxpayers has been examined and the solution methods in case of conflict of rights have been examined. In this direction, the opinions in the doctrine and supreme court decisions have been utilized.

Keywords: Tax privacy, Right to information, Notification of tax technical reports, Conflict of rights

TEŞEKKÜR

Bu çalışma sırasında; değerli vaktini esirgemedi sorularımı hiçbir zaman cevapsız bırakmayan, danıştığım tüm sorunları güler yüzüyle çözen, meslek hayatım için örnek aldığım, tez çalışması sürecinde yardım ve katkılarıyla beni bilgilendiren ve yönlendiren tez danışmanım Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ'ye ve bu süreçte her türlü sıkıntımı paylaşan, sabır ve desteklerini esirgemeyen kıymetli eşim Av. Ahmet Buğra ŞİMŞEK'e teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

TEZDE İNTİHAL OLMADIĞINA DAİR BEYAN SAYFASI.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM I.....	3
1. VERGİ MAHREMİYETİNİN HUKUKİ TEMELLERİ.....	3
1.1 VERGİ KAVRAMI.....	3
1.1.1 Vergiyi Doğuran Olay	4
1.1.2 Verginin Tarhı	7
1.1.3 Tebliğ.....	11
1.1.4 Tahakkuk.....	15
1.1.5 Tahsil.....	19
1.2 PRENSİP İLKELER	21
1.2.1 Hukuk Devleti İlkesi	21
1.2.2 İnsan Haklarına Saygılı Devlet İlkesi.....	23
1.2.2.1 İnsan Hakları Kavramı	24

1.2.2.2	Temel Hak ve Hürriyetler	25
1.2.2.3	Temel Hak ve Hürriyetler ile Vergi Mahremiyeti İlişkisi.....	26
1.2.3	Belirlilik İlkesi.....	27
1.2.4	Ölçülülük İlkesi	29
1.2.5	Vergide Eşitlik İlkesi	31
1.3	ANAYASAL İLKELER	32
1.3.1	Kanunilik İlkesi	33
1.3.2	Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi	36
1.3.3	Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi.....	37
1.3.4	Verginin Genelliği İlkesi	39
1.3.5	Sosyal Devlet İlkesi.....	41
1.3.6	Şeffaflık İlkesi	42
BÖLÜM II		45
	2. BİLGİ EDİNME HAKKININ (ŞEFFAFLIK İLKESİNİN) İSTİSNASI:	
	VERGİ MAHREMİYETİ	45
2.1	BİLGİ EDİNME HAKKI	45
2.1.1	Anayasa m. 74 Kapsamında	47
2.1.2	Bilgi Edinme Kanunu	48
2.1.3	Bilgi Edinme Hakkının İstisnaları	50
2.1.4	Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Mahremiyeti	54
2.2	VERGİ MAHREMİYETİ	57
2.2.1	Mahremiyet	58
2.2.2	Mahremiyete Girmeyen Hususlar	62
2.2.2.1	Matrah ve Vergilerin İlan Edilmesi	63
2.2.2.2	Vergi ve Cezaların Açıklanması Hali	65

2.2.2.3 Adli ve İdari soruşturma Kapsamında veya Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgi Verilmesi Hali	67
2.2.2.4 Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin veya Kullananların Meslek Odalarına Bildirilmesi Hali	69
2.2.2.5 Vergi Levhasının Alınması Hali	70
2.2.3 Vergi Mahremiyeti Girip Girmediği Tartışmalı Olan Husus: Vergi Tekniği Raporları Tebliğ Sorunu	71
2.2.3.1 Vergi Tekniği Raporu	73
2.2.3.2 Vergi İnceleme Raporu	78
2.2.3.3 Vergi Tekniği Raporlarının VUK m. 5 Kapsamında Tebliğ Sorunu ...	84
2.3 BİLGİ EDİNME HAKKI İLE VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI	
ÇATIŞMASI.....	94
2.3.1 Normlar Bağlamında Çatışma	94
2.3.2 Çatışmaların Halli.....	96
2.3.2.1 Lex Superior Kuralı.....	97
2.3.2.2 Lex Posterior Kuralı.....	98
2.3.2.3 Lex Specialis Kuralı.....	99
2.3.3 Anayasa m. 74 ile VUK m. 5 Çatışması.....	100
SONUÇ.....	105
KAYNAKÇA.....	109
ÖZGEÇMİŞ.....	117

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AYM	: Anayasa Mahkemesi
Any.	: Anayasa
Akt.	: Aktaran
BEHK	: BEHK
D.	: Dairesi
E.	: Esas
E.T.	: Erişim Tarihi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
K.	: Karar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
m.	: Madde
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
T.	: Tarih
RG	: Resmi Gazete
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TK	: Tebligat Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Vs.	: Vesaire

GİRİŞ

Kamu düzeni içerisinde bulunan kişilerin, Anayasa başta olmak üzere diğer kanunlarca korunan hak ve hürriyetleri mevcut olduğu gibi vatandaşlığın getirmiş olduğu ödev ve sorumlulukları da mevcuttur. Devlet tarafından kanuni sınırlar içerisinde elde edilmesi gereken kamu gelirleri, vergilerdir. İlgili kurumlarca vergi toplama, toplanan vergilerin kayıt altına alınması ve özellikle vergilerin usulüne göre toplanması kamu görevidir.

Vergi borcunun doğması akabinde verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve son olarak da tahsili ile tamamlanan vergilendirme süreci esasen kamusal alanda gerçekleşen iş ve eylemlerden olduğundan idare hukukunun kurallarına tabidir. Vergilendirme işlemleri yapılırken idare hukukuna hâkim ilkelerden özellikle şeffaflık ilkesine riayet edilmesi gerekmektedir. Şeffaflık ilkesi, idarenin karar alma sürecine katılımın açık olması, vatandaşların kamu yönetiminin elinde bulunan bütün bilgi ve belgelere ulaşma imkânı bulunması ve ilgililerin karar alma sürecine katılabilmesi ile gerçekleşmektedir.

Vergilendirme işlemleri tek yanlı idari işlem yapma yetkisini elinde bulunduran devlet kurumları tarafından yürütülmekte olup VUK m. 5 kapsamındaki vergi mahremiyeti hükmü, 1949 yılında 5432 sayılı Kanun ile eklenmiştir. Vergi hukuku içerisinde vergi mahremiyeti müessesesine yer verilmesinin en temel amacı, vergi uygulaması sırasında mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait olup da görevliler tarafından öğrenilen bilgilerin gizliliğinin korunmasıdır. Vergi mahremiyeti, vergileme süreçlerinde görevli olan tüm kamu görevlilerinin koruması gereken bir haktır. Vergi mahremiyeti, idareye olan güveni sağlayan, mükelleflerin doğru beyanda bulunmaya teşvik eden bir haktır. Fakat uygulamada özellikle idarenin tek yanlı işlemleri sırasında idarenin birçok hususta gerek olmamasına rağmen vergi mahremiyeti hükmünün gerekçe gösterilerek bilgi edinme hakkına tecavüz halleri idarenin kanuni ilkelerden uzaklaşarak keyfiliği ortaya çıkarmaktadır.

Akademik alışma, kapsam olarak ulusal boyutta Türk Hukuku sistematığı içerisinde bulunan hüküm ve uygulamalar çerçevesinde oluşturulmuş olmakla birlikte idare hukukuna hâkim ilkelerin vergi mahremiyeti ile ilişkisinin irdelenmesi suretiyle vergi mahremiyeti tanımının kanun ile belirlenmemiş olması, bilgi edinme hakkını kullanma talebinde bulunan şahısların vergi mahremiyeti karşısında idarenin keyfiligi ile karşı karşıya kalması hususları değerlendirilerek söz konusu işlemlerin çerçevesinin çizilmesi amaçlanmaktadır. Vergi mahremiyetinin kapsamı kanun ile belirli ve kişilerce bilinebilir olmadığından idare tarafından her bir işlem, karar veyahut olay özelinde, yerleşik olmayan muameleler ile işlemi yapan memurun inisiyatifi ile işlem yapılmaktadır. Akademik alışma neticesinde idare hukukuna hakim ilkelerin vergilendirme işlemlerinde de esas ve vazgeçilemez nitelikte olduğu, vergi mahremiyetinin sınırlarının belirlenmesi ve mükelleflerin idare tarafından uygulanan iş ve eylemler karşısında VUK m.5 dayanak gösterilerek bilgi ve belge talebinde bulunduğu hallerde savunma hakkının kısıtlanmayacağının gerekliliği vurgulanacaktır.

BÖLÜM I

VERGİ MAHREMİYETİNİN HUKUKİ TEMELLERİ

1.1 VERGİ KAVRAMI

Vergi, kamu giderlerini karşılamak maksadı ile devletin tek taraflı yetki kullanarak kişilere ait; gelir, gider ve mal varlığı üzerinden alınan ekonomik değerlerdir.¹ Vergi, kamusal alanda ortaya çıkan, alacaklısının devlet olduğu borçlardır.² Vergi Hukuku esas itibariye ülkede yaşayan vatandaşlar ile Devlet arasındaki vergi ilişkisini konu eder. Kişiler açısından borç olan vergi, Devlet açısından alacak kalemidir. Söz konusu vergi borcu Devlet ile kişi arasındaki bir sözleşmeden veyahut haksız fiilden kaynaklanmaz. Vergi başlı başına Devletin egemenlik hakkından doğar.³ Vergilendirme işlemlerinin yapılabilmesi için vergilendirmenin hukuki ve maddi sebebinin ortaya çıkmış olması gerekmektedir.⁴ Devletin vergi alacaklısı olabilmesi için vergiyi düzenleyen bir kanun bulunması, söz konusu kanunların uygulanabilmesi için Bütçe Kanununda yetki hükümleri ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir.⁵ Konusu, muhatabı, matrahı ve tarifesi kanunlarla belirlenmiş olan verginin, kamu idaresine aktarılabilmesi için belirli idari işlem ve süreçlerin yürütülmesi gerekmektedir.⁶ Vergi işlemleri verginin tarhı yani miktar olarak hesaplanması, tebliği, tahakkuku yani ödenmesi gereken safhaya gelinmesi ve tahsili işlemleridir.

¹ Mehmet ARSLAN (2021), *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Nobel Yayıncılık, İstanbul, sayfa (s.)2.

² Nihal SABAN (2022), *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Beta Yayınları, Ankara, s.151; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 58.

³ Erdoğan ÖNER (2023), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 36.

⁴ Yusuf KARAKOÇ (2019), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 253.

⁵ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ (2013), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 49; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 58; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 253.

⁶ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 117; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 58.

Vergilendirme işlemleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) kapsamında düzenlenmektedir. Çalışmanın bu bölümünde VUK m.5 kapsamında vergi mahremiyetinin daha iyi anlaşılabilmesi açısından kısaca vergilendirme süreçleri anlatılmış olup, vergilendirme işlemleri safhalarında vergi mahremiyeti gündeme geleceğinden süreçler ele alınmıştır. Zira vergi mahremiyeti, vergilendirme işlemleri esnasında mükelleflere ait bilgilerin görevliler tarafından öğrenilmesi akabinde açıklanmasını ve kullanılmasını yasaklayan bir düzenlemedir.

1.1.1 Vergiyi Doğuran Olay

Vergilendirme işlemleri esasında, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlamaktadır. Verginin, mükellef açısından somut bir borç haline gelebilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir.⁷ VUK madde (m.) 19 uyarınca vergi borcu, vergi kanunları kapsamında verginin bağlandığı olayın veya hukuki durumun gerçekleşmesi ile doğar. Söz konusu kanuni düzenlemeye göre vergiyi doğuran olay; hukuki bir durum, maddi bir fiil veyahut olaydan kaynaklanabilir.⁸ Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.⁹

Vergiyi doğuran olaylar, vergi türleri ve mükellefiyet statülerine göre değişiklik göstermekle birlikte örnek olarak Gelir Vergisi Kanunu (GVK) m. 67'ye göre serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olay tahsilat esasına bağlanmıştır.¹⁰ Katma Değer Kanunu kapsamında satıcı tarafından malın teslim edilmesi veya hizmetin yapılması neticesinde¹¹; damga vergisinde gerçek ya da tüzel kişilerin kanunda yazılı sözleşme ve diğer kâğıtların imzalanması neticesinde¹²; motorlu taşıtlar

⁷Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 122; Danıştay 3. D., 2024/1738 E. K. 2024/4436 T. 27.6.2024, <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi (E.T.): 21/10/2024); Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU (2024), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 33. Baskı, Ankara, s. 90.

⁸ Nihal SABAN 2022, age. s. 151; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 49; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 59; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 256.

⁹ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 255.

¹⁰ Alp Osman ÜLGEN (2020), Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi, *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (2), s. 53; Nihal SABAN 2022, age. s. 155; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 134; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 59; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 258.

¹¹ Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 54; Nihal SABAN 2022, age. s. 162, Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 59; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 258.

¹² Nurettin BİLİCİ (2024), *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 55. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 93; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 259.

vergisinde sicile şahıs adına tescilli taşıt edinilmesinde¹³; veraset ve intikal vergisinde ise kişilerin ölüm veya ivazsız bir mal edinmesi neticesinde¹⁴ vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. Anayasa Mahkemesi (AYM) bir kararında vergi yükümlülüğünün doğması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin gerekli ve yeterli olduğunda karar vermiştir.¹⁵ Buradan hareketle vergiyi doğuran olay, vergi yükümlülüğünde ön şart olarak kabul edilmektedir.¹⁶ Ayrıca vergiyi doğuran olay vergilendirme işlemlerinin sebep unsurudur.¹⁷ Kanunda vergiyi doğuran olayın varlığı ile esasen idareye vergilendirme işlemlerinde yol gösterilirken mükellefin de hak ve menfaatleri güvence altına alınmaktadır.¹⁸ Kanun koyucu VUK m. 19 ile idareye karşı vergiyi doğuran olayın tamamlanmasını ön şart olarak kabul ederken, mükellefe de idarenin vergiyi doğuran olay tamamlanmadan işlem yapılmayacağını temin etmektedir.¹⁹

Vergiyi doğuran olay kamu alacağının doğmuş olmasına sebebiyet verdiğiinden zamanaşımının belirlenmesinde de etkindir.²⁰ Vergi borcunu ortadan kaldıran nedenlerden olan zamanaşımının, başlangıcı vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir.²¹ Zamanaşımı idarenin vergilendirme yetkisini kullanabileceği süre olduğundan bu sürenin işlemsiz geçirilmesi halinde vergi borcu tahsil edilemez.²² Bu noktadaki herhangi bir aksaklık da vergilerin tahsilinin gecikmesine neden olabileceğinden vergiyi doğuran olayın tespiti son derece önemlidir.²³ Ayrıca vukuu bulan olaya uygulanacak vergi oranı, ceza yaptırımları, istisnalar vb. açısından vergiyi doğuran olayın tarihi önem arz etmektedir.²⁴ Vergiyi doğuran olay meydana geldikten

¹³ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 122; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 93; Şükrü KIZILOT ve Metin TAŞ 2013, age. s. 49.

¹⁴ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 122; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 93; Şükrü KIZILOT ve Metin TAŞ 2013, age. s. 50; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 258.

¹⁵ AYM, 27.9.1988, 9/28, 16/29 (RG:26.12.1988), <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20031.pdf>, (E.T.: 21/10/2024); Şükrü KIZILOT ve Metin TAŞ 2013, age. s. 50.

¹⁶ Nihal SABAN 2022, age. s. 156; Selim KANETİ, Esra EKMEKÇİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKÇI (2022), *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 106.

¹⁷ Selim KANETİ, Esra EKMEKÇİ, Gülsen GÜNEŞ ve Mahmut KAŞIKÇI 2022, age. s. 107; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 87; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 58; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 254.

¹⁸ Nihal SABAN 2022, age. s. 158.

¹⁹ age. s. 158.

²⁰ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 93.

²¹ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 60; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 256.

²² Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 125; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 131.

²³ Alp Osman ÜLGİN 2020, agm. s. 56.

²⁴ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 93; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 124; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 255.

sonra doğan vergi borcuna olayın meydana geldiği tarihteki kanun hükümleri uygulanmalıdır.²⁵ Özellikle vergi borçlusu kişinin yani mükellefin, şekli sorumluluklarını yerine getirmemesi halinde uygulanacak yaptırımlar olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan mevzuata göre belirlenmelidir.²⁶ Vergi kanunları yürürlükten kalkmış olsa bile mülga kanunun yürürlükte olduğu dönemde meydana gelen vergiyi doğuran olay vergilendirme işlemlerine tabi tutulur.²⁷

Mükellefin hukuki âleminde gerçekleşmiş olan vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış bir faaliyet olması halinde dahi VUK m. 9/2 uyarınca vergi sorumluluğu devam etmektedir.²⁸ Kanun hükmü uyarınca vergiyi doğuran olay hukuka ya da genel ahlak ilkelerine aykırı olsa bile vergilendirme işlemlerine tabi tutulur.²⁹ Örneğin her ne kadar 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) kapsamında izin belgesi olmadan tefecilik yapmak suç kabul edilse de bu faaliyetten elde edilen gelir GVK m. 37/2-5 uyarınca ticari kazanç sayılmakta ve vergilendirme işlemlerine tabi tutulmaktadır.³⁰ Danıştay kaçak eşya ticareti yapanların elde ettiği gelirler ile kumar oynayarak gelir elde eden kişilerin söz konusu faaliyetleri başkaca kanunlar ile yasaklanmış ve suç olarak kabul etmiş olsa da elde edilen gelirlerin vergilendirme işlemine tabi olduğuna karar vermiştir.³¹ Yine yüksek mahkeme başka bir kararında, hekim olmayan kişinin tıp mesleğini icrasına ilişkin mevzuata aykırı biçimde seyyar dişçilik yapmasının kanuna aykırı olmasına rağmen kişinin mükellef olmasına ve vergi borcu altına girmesine engel olmadığına karar verilmiştir.³² Özetle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması neticesinde olay kanunen yasak dahi olsa kazanç vergiye tabi olduğundan yasal vergilendirme işlemleri yürütülür.³³ Bu aşamada VUK m.5 gündeme gelecektir. Örnek olarak kumar oynatan bir şahıs, bu kazancı vergilendirmek isterse, vergi idaresi, VUK m. 5 gereği sadece

²⁵ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 124; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 59.

²⁶ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 125; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 255.

²⁷ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 60.

²⁸ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 94; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 124; Nihal SABAN 2022, age. s. 162; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 260.

²⁹ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 61; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 260.

³⁰ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 94; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 124; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 61.

³¹ Danıştay 9. D., 2023/4994 E., 2024/617 K., 15.2.2024 T., <https://www.lexpera.com.tr>, E.T. 21.10.2024.

³² Danıştay 4. D., 1973/3257 E., 1973/1114 K., 10.03.1973 T., <https://www.lexpera.com.tr>, E.T. 23.10.2024.

³³ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 50; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 61; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 260.

vergiyi tahsil mi edecektir yoksa soruşturma makamlarına haber mi verecektir? Bir görüşe göre her türlü kanuna aykırı işlem için vergi mahremiyeti kuralları uygulanarak bilgiler verilmemelidir³⁴. Katıldığımız ikinci görüşe göre ise konusu suç veya kabahat oluşturan işlemlerin tespit edilmesi durumunda, vergi idaresi tarafından gerekli bildirimlerin yapılması gerekir.³⁵

Devlet tarafından vergi borcunun kamu idaresine aktarılabilmesi için vergiyi doğuran olayın muafiyet ve istisna sınırlarına tabi olmaması gerekmektedir.³⁶ Vergi mevzuatı düzenlemelerine göre çeşitli kişi veya kuruluşlar muafiyet yolu ile; çeşitli konular da istisna yolu ile kapsam dışında bırakılmaktadır.³⁷ Ekonomik, sosyal, politik veyahut teknik nedenlerle mükellefler veya konuların vergi işlemleri dışında bırakılmasına vergi harcaması adı verilmektedir.³⁸ Esasen vergi harcaması devletin vazgeçtiği gelirleridir.³⁹ Kanunda muafiyet veya istisna hükmü yer aldığı hallerde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa dahi vergi borcu doğmaz ve vergilendirme işlemlerine başlanılmaz.⁴⁰

1.1.2 Verginin Tarhı

Kanunen doğmuş olan vergi borcunun somutlaştırılması için vergi dairesince yapılması gereken işlem, verginin tarh edilmesidir.⁴¹ Kanuni şartların oluşması neticesinde vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından⁴² vergi hesaplanması yapılması zorunludur.⁴³ Vergiyi doğuran olay ile vergi sorumlusu haline gelen kişinin ödeyeceği vergi miktarını bilebilmesi için tarhiyat yapılması gerekmektedir.⁴⁴ VUK m.20 uyarınca verginin tarhı, vergi

³⁴ Nami ÇAĞAN (1980), Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, s. 104, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635675> ET. 03.12.2024.

³⁵ Halit Kaan ERGÜNEY (2014) *Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı ile Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 68, 69, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> ET. 04.01.2025.

³⁶ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 94; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 123.

³⁷ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 123; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 94.

³⁸ age. s. 94; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 124.

³⁹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 94; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 124.

⁴⁰ age. s. 123; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 94; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 59.

⁴¹ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 51; Nihal SABAN 2022, age. s. 162; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 120; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 95; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62.

⁴² Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 95; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 120; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62.

⁴³ age. s. 62; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 260; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 95.

⁴⁴ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 120.

alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir. Burada önemli olan husus tanımdan da anlaşılacağı üzere, verginin matrahı ve vergi tarifesidir.⁴⁵ İlk unsur olan vergi matrahı yani vergiye tabi tutar⁴⁶, çeşitli vergi kanunları da ayrı ayrı belirlenmektedir.⁴⁷ Örneğin gelir vergisinin matrahı bir takvim yılı süresince elde edilen kazanç ve gelirlerden indirim ve istisnalar vb. çıkarıldıktan sonra kalan kısım iken katma değer vergisinde matrah yani vergiye tabi tutar hizmet veya ithalat bedelidir.⁴⁸ Vergi matrahı sayı, litre, kilo gibi fiziki birimler gibi “spesifik” matrah olabileceği gibi para ile ölçülebilen “ad valorem” iktisadi değerler de olabilir.⁴⁹ Gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, emlak, veraset ve intikal vergilerinin matrahı ad valorem iken motorlu taşıtlar vergisi ve bazı malların özel tüketim vergisi vergilerinin matrahı spesifiktir.⁵⁰

Verginin hesaplanması için gerekli olan diğer unsur vergi tarifesi ise vergi kanunlarında yer almaktadır.⁵¹ Esasen vergi tarifesi, verginin hesaplanması için matraha uygulanan ölçülerdir.⁵² İkinci unsur olan vergi nispeti ise tek oranlı, artan oranlı veya sabit miktar şeklinde düzenlenmektedir.⁵³ Türk vergi sisteminde kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve emlak vergisi tek oranlı; gelir ve veraset ve intikal vergilerinde artan oranlı; motorlu taşıtlar vergisi ve damga vergisinde ve harçlarda sabit miktar şeklinde vergi tarifesine tabi tutulur.⁵⁴ Verginin tarhı esasen vergi dairesi tarafından verginin matrah oranları ile somutlaştırılması işlemidir.

Vergi dairesi tarafından tarh işlemi yapılabilmesi için vergi tarifesi kanunlarla belirli olan verginin matrahının tespit edilmesi gerekmektedir.⁵⁵ Matrah belirlemesi mükellefin vergiye tabi tutarı beyan etmesiyle ya da idare tarafından tespit edilmesiyle

⁴⁵ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 95; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62; Nihal SABAN 2022, age. s. 162.

⁴⁶ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 261; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 120; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62.

⁴⁷ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 95.

⁴⁸ age. s. 95.

⁴⁹ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 261; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62.

⁵⁰ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 261.

⁵¹ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121.

⁵² age. s. 121; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62.

⁵³ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 95.

⁵⁴ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 95.

⁵⁵ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121.

saptanır⁵⁶. Tarh işlemi vergi sorumlusunun beyanı üzerine ya da vergi dairesinin tek taraflı incelemesi sonucunda yapılır.⁵⁷ Ülkemizde matrah tespitinde ana kural beyan esasıdır.⁵⁸ Beyan esasında verginin tarhına esas olacak vergi matrahı mükellef tarafından tespit edildikten sonra ödenecek vergi miktarı vergi dairesi tarafından hesaplanır.⁵⁹ Ancak kanunda öngörülen bazı hallerde vergi dairesi tarafından tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden de vergi tarhiyatı yapılmaktadır.⁶⁰ VUK kapsamında beyana dayanan vergi tarhı dışında ikmalen vergi tarhı, resen vergi tarhı ve vergini idarece tarhı olarak ayrı tarh usulleri öngörülmüştür.⁶¹

VUK m. 29 kapsamında verginin tarhı sonrasında vergiye bağlı olarak ortaya çıkan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesine ikmalen vergi tarhı denilmektedir. İkmalen vergi tarhında mükellefin vergi matrahını eksik beyan etmesi veya bütünüyle saklaması durumunda vergi dairesi tarafından tek taraflı tespit edilen matrah ya da matrah farkı için hesaplama yapılır.⁶² İkmalen vergi tarhı, daha önce yapılan bir vergi tarhı üzerine bunu ikmal eden yani tamamlayacak şekilde tespit edilen matrah veya matrah farkı üzerinden ikinci bir tarh işlemi yapılması demektir.⁶³ İkmalen vergi tarhı tamamlayıcı nitelikte bir tarhtır.⁶⁴ Mükellefin eksik matrah beyan ettiği ve sonrasında matrah farkının tespit edildiği hallerde vergi dairesi ikmalen vergi

⁵⁶ age. s. 121.

⁵⁷ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 95; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121,

⁵⁸ age. s. 121; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 96; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 96; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 262.

⁵⁹ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 97; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 262; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 51; Danıştay 7. D., 13.03.2003, E. 2000/7958, K. 2003/595, Danıştay Kararları Dergisi, Y. 1, S. 2, 2003, s. 261; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun kapsamına giren vergi, resim ve harçlardan kaynaklanan Devlete ait kamu alacakları hakkında tahsil işlemleri ile bu alacakların güvence altına alınması için gerekli diğer işlemlerin yapılmasına, verginin mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olduğu anlaşılmaktadır. Başka anlatımla; (...) yetki kuralı, takip edilmesi gereken kişiye değil, takibin konusu olan verginin mükellefine göre belirlenmiştir.”,

⁶⁰ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 96.

⁶¹ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 121; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 62; Nihal SABAN 2022, age. s. 164.

⁶² Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 65; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 267; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 51; Nihal SABAN 2022, age. s. 165.

⁶³ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 123; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 97; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 51.

⁶⁴ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 65; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 52.

tarhı yaparak mükellefe ihbarname ile vergi tarhı ve kesilen vergi cezasını tebliğ eder.⁶⁵

VUK m. 30 kapsamında resen vergi tarhı, vergi matrahının mükellefe ait kayıtlardan tespit edilme imkânı bulunmayan hallerde takdir komisyonu tarafından takdir edilen veya vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah üzerinden vergi tarh edilmesidir. Resen vergi tarhında ise mükellefe ait vergi matrahının defter, kayıt, bilgi ve belgeler üzerinden doğru bir şekilde tespit edilmesi mümkün değildir.⁶⁶ Mükellef tarafından kanunda belirtilen yükümlülükler yerine getirilmediğinden kayıtlarda yapılacak inceleme sağlıklı olmayacak ve yükümlünün beyanının doğruluğu karinesi çürüyeceğinden vergi dairesi açısından resen vergi tarhının önü açılmaktadır.⁶⁷ Ayrıca resen vergi tarhında mükellefe kanunda öngörülen vergi cezaları da kesilerek ihbarname ile tebliğ edilmektedir.⁶⁸

VUK m. 30 kapsamında verginin idarece tarhı, ikmalen ve resen vergi tarhı dışında kalan hallerde mükellefin kanuni zamanlarda müracaat etmemesi veya kanunlarca kendilerine kanunlarca koyulan mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebi ile zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir. Mükelleflere kanunen getirilen zorunlulukların zamanında yerine getirilmemesi suretiyle vergi zamanında tarh edilmezse vergi dairesi tek taraflı olarak tarh yoluna gitmek zorundadır.⁶⁹ İdarece tarh edilen vergiler ve bunlara ilişkin cezalar mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir.⁷⁰ Vergilendirme süreçlerinde verginin tarhı sonrasında vergi mahremiyeti hususunda da düzenlemeler bulunmaktadır. VUK m.5 kapsamında mükellefleri vergi güvenliği korunmaya alınmış olsa da Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi kapsamında beyan üzerine tarh olunan vergiler ile kesinleşmiş vergi ve cezalarının miktarlarının Maliye Bakanlığı veya Bakanlığın yetkili kıldığı birimlerce açıklanabileceği belirlenmiştir. Bu konuların sır niteliği taşımadığı

⁶⁵ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 66; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 123; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 97; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 267.

⁶⁶ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 66; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 124; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 98; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 268; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 52; Nihal SABAN 2022, age. s. 167.

⁶⁷ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 268.

⁶⁸ age. s. 268; Nihal SABAN 2022, age. s. 166.

⁶⁹ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 71; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 52.

⁷⁰ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 72; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 274; Nihal SABAN 2022, age. s. 169.

vurgulanarak vergi mahremiyetinin sınırları belirlenmiş olup, tarh sürecinde de vergi mahremiyeti hükümleri ile karşılaşılmaktadır.⁷¹

1.1.3 Tebliğ

Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından kanuni şartlarda gerçekleşen vergiyi doğuran olay neticesinde, kanunda belirtilen tarife ve matrah oranları ışığında hesaplanan verginin ilgili mükellefe tebliğ edilmesi zorunludur.⁷² Vergi dairesi tarafından yapılan iş ve işlemlerin hüküm doğurabilmesi için tarhiyatla ilgili ihbarname, düzeltme fişi, yoklama fişi ve diğer belgeler ile davet yazılarının ilgisine ya da muhatabına tebliğ edilmesi gerekir.⁷³ VUK m.21 uyarınca tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Mükellefe tebliğ yapılması tarh edilen vergiden haberdar olunması; mükellefin idari yollara ya da yargıya başlama süresinin başlangıcı olma ve tarh zamanaşımının kesilmiş olması hususlarda önem arz etmektedir.⁷⁴ Her ne kadar tebliğ işlemleri ülkemizde genel kanun olan 7201 sayılı Tebligat Kanunu (TK) hükümleri ile yapılsa da vergilendirme alanındaki tebligatlar özel düzenleme ile Vergi dairesince tebliğ işlemleri yazılı olarak VUK m. 93-109 hükümleri uyarınca yapılmaktadır.⁷⁵ Buna karşılık vergilendirme sürecinde bir uyumsuzluk veyahut kanuni boşluk bulunması halinde İdari Yargılama Usul Kanunu hükümleri uyarınca TK hükümleri tatbik edilecektir.⁷⁶

⁷¹ Seyfettin KARA (2017), Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi, *TAAD*, Y.8, S. 32, s. 271, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/981582> ET. 03.12.2024.

⁷² Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 53; Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 282; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 73.

⁷³ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 131; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 53; Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 73.

⁷⁴ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 53; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 101; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 131; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 103; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 283; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 73.

⁷⁵ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 131; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 97; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 103; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 73.

⁷⁶ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 101; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 284.

Gerçek kişilerde tebliğ, esas olarak mükellef ya da sorumlunun kendisine yapılır.⁷⁷ VUK m. 94/1 kapsamında kişi kendisi dışında vekil tayin etmiş ise tebliğ vekile de yapılabilir. Tebligat yapılacak kişi velayet veya vesayet altında ise ya da kayyımlik altında ise tebliğin veli, vasi veyahut kayyımaya yapılması VUK m.95 kapsamında zorunludur.⁷⁸ Tebliğ esnasında tebliğ yapılacak kişinin bulunmaması halinde ikamet adresinde bulunanlardan veyahut işyerlerindeki memurlardan birine de tebliğ yapılabilir. Ancak VUK m.94/3 fıkrası uyarınca 18 yaşından küçük olmaması ve açıkça ehliyetli olması gerekmektedir.⁷⁹

Tüzel kişilerde tebliğ ise VUK m.94/2 uyarınca tüzel kişiliğin başkanına, müdürüne ya da temsile yetkili olan kişiye yapılabilir.⁸⁰ Kamu kurum ve kuruluşlarına yapılacak tebliğlerde de aynı usulde VUK m.98 kapsamında en büyük amire veya yetkili kılınan memura tebliğ yapılır.⁸¹ Kara, deniz, hava ve jandarma erlerine tebliğ VUK m.96 uyarınca kıta komutanı ve müessese amiri aracılığı ile yapılabilir. Ayrıca yabancı ülkede bulunan kişilere o ülkenin yetkili makamı aracılığı ile tebliğ yapılabileceği VUK m.97/1 uyarınca hüküm altına alınmıştır.⁸²

Kanunda posta ile tebliğ, memur vasıtası ile tebliğ, dairede tebliğ ve ilan yolu ile tebliğ olmak üzere dört ayrı usule daha yer verilmiştir.⁸³ VUK m.93 uyarınca verginin tebliği kural olarak posta yolu ile mükellefin kendisine yapılır. Söz konusu tebliğ mükellefin bilinen adresine resmi alma haberli taahhütlü olarak gönderilir.⁸⁴

⁷⁷ Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 54; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 132; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 97; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104; Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 283; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 74.

⁷⁸ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 97; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 132; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 54; Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 285; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 74.

⁷⁹ Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 54; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 132; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 97; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 285; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 74.

⁸⁰ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 285; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 132; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 97; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 54; Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 75.

⁸¹ age. s. 75; Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 285.

⁸² Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 54; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 98; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 132; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 105; Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 286; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 75.

⁸³ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 286; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 133; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 54; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 75.

⁸⁴ Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 54; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 133; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 98; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 287.

Kanun uyarınca memurlar tarafından da tebliğ yapma yetkisi tanınmaktadır.⁸⁵ Bu yola ancak acele hallerde başvurulur.⁸⁶ Uygulamada zamanaşımının son günlerinde yapılacak tebligatlarda veyahut mükellefin bulunmasının zor olduğu hallerde memur tarafından tebliğ hükümlerine başvurulur.⁸⁷ Kanun m.93/2 kapsamında mükellefin vergi dairesinde bulunduğu sırada dairede tebliğ yapılmasına da cevaz vermektedir. Fakat burada önemli olan husus, mükellef tarafından dairede tebliğ yapılmasının kabul edilmesi gerekmektedir.⁸⁸

Adresleri bilinmeyen mükelleflere ilan yolu ile tebliğ yapılması da kanunda m.103 kapsamında öngörülen bir yoldur. Fakat bu usulde mükellefin adresinin hiç bilinmemesi, adresin değişmiş veya yanlış olması, başkaca nedenden dolayı posta ile tebliğin mümkün olmadığı, yabancı ülkelerde tebliğ yapılmasına imkân olmadığı hallerde ilan yolu ile tebliğ yapılabilir.⁸⁹ İlanen tebliğde, ilan yazısı tebliği yapan vergi dairesinin ilan panosuna asılır ve mükellefin son bilinen adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir. İlan yazısının askıya çıktığı günden itibaren 15.gün ilan tarihi olarak kabul edilir. Tebliğ konusu belirli bir miktar üzerinde ise gazetede yayınlanır.⁹⁰ 30 Aralık 2023 tarihli ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 556 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile VUK’nda yer alan ve 1.1.2024 tarihinden geçerli olmak üzere uygulanacak olan had ve tutarlar belirlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre ilanın vergi dairesinin bulunduğu yerde yayımlanan bir veya daha fazla gazetede yapılması için 17.000-1.700.000 TL; Türkiye genelinde yayımlanan gazetelerden birinde ayrıca yapılması için 1.700.000 TL üzeri miktarda olmalıdır.⁹¹ İlan yolu ile tebliğ usulüne kamu alacaklarının zamanaşımına uğramaması için her yılın Aralık ayında başvurulmakta ve gazetelerde borçlu kişilerle ilgili toplu liste

⁸⁵ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 57; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 98; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 132; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 105; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 288.

⁸⁶ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 133; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 81.

⁸⁷ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 101; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 133;

⁸⁸ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 105; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 133; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 57; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 289; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 81.

⁸⁹ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 289; Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 57; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 133; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 101; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 82.

⁹⁰ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 105; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 133; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 101; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 82.

⁹¹ <https://nazaligundem.com/tr/yayinlar/556-sira-nolu-vergi-usul-kanunu-genel-tebliği-ile-belirlenen-2024de-uygulanacak-tutarlar> ET. 06.11.2024.

yayınlanmaktadır.⁹² Ülkede değişen teknolojik gelişmeler neticesinde VUK m.107/A uyarınca tebliğ yapılacak kişilere diğer usullere bağlı kalınmadan varsa tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtası ile de elektronik ortamda tebliğ yapılabilmektedir.⁹³

Kural olarak tebliğin hüküm doğurabilmesi için yazılı ve usulüne uygun şekilde yapılması gerekmektedir.⁹⁴ VUK m.108 kapsamında tebliğin sonuç ifade edebilmesi için tebligatta mükellefin adının, vergi türü ve miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmış olması gerekmektedir.⁹⁵ Bu esasları taşımayan tebliğ hükümsüz sayılacağından tebliğin yeniden yapılması gerekmektedir.⁹⁶

Tebliğ yapılacak ilgililerin bilinmesi, vergi mahremiyeti açısından da önem taşımaktadır. Zira doğru muhataba yapılmamış bir tebliğ, mükellefiyetle ilgili bilgilerin paylaşılması anlamına geleceğinden, vergi mahremiyetinin ihlali sonucunu doğurabilir.⁹⁷ Ayrıca VUK m.34 kapsamında ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin mükelleflere ihbarname ile tebliğ edilmesi gerektiği ve söz konusu inceleme raporlarının da VUK m.35 kapsamında ihbarnameye eklenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Fakat vergi inceleme raporları dışında tazim edilen raporlarda sorun yaşanmaktadır. Uygulamada bazı incelemelerde birden fazla mükellef veya vergi türü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan faaliyetleri hakkında ve vergi tarhiyatı önerisi içermeyen raporlara vergi tekniği raporu denilmektedir. Aslında vergi tekniği raporları, vergi inceleme raporunun eki mahiyetindedir. Bu raporlar dayanak gösterilerek vergi inceleme raporları hazırlanmaktadır. Ancak, asıl tespitler ve dayanaklar vergi tekniği raporlarında

⁹² Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 134.

⁹³ Nihal SABAN 2022, age. s. 170; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 135; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 100; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 77.

⁹⁴ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 53; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 135; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 292; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 83.

⁹⁵ age. s. 84; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 292; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 101; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104.

⁹⁶ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 292; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 135; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 102; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 104; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 84.

⁹⁷ Demet AKDENİZ (2021), *Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı*, (Doktora Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi, s.278, <http://adudspace.adu.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11607/4382/3222.pdf?sequence=1m> ET. 02.12.2024.

belirtildiğinden vergi inceleme raporlarında, genellikle vergi tekniğe raporuna atıf yapılmakta ve detaylı açıklama yapılmadan doğrudan tarhiyat önerilmektedir. Asıl tarhiyat dayanaklarını içeren vergi tekniği raporları VUK m.5 dayanak gösterilerek (başkaca mükelleflerin bilgisinin bulunduğu gerekçesi ile) mükelleflere tebliğ edilmemekte ve kanaatimizce savunma hakkına müdahale edilmemektedir. Bu hususlar tez konusu içerisinde detaylıca anlatılacak olup, vergilendirme sürecinde bulunan tebliğ aşamasında da vergi mahremiyetinin uygulama alanı bulduğu izahtan varestedir.

1.1.4 Tahakkuk

Vergi dairesi tarafından tarh edilmiş yani miktar ile somutlaştırılmış vergi, mükellefe veyahut muhatabına tebliğ edildikten sonra vergilendirme işlemlerinden tahakkuk aşamasına geçilir.⁹⁸ VUK m.22 uyarınca verginin tahakkuku esasen tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Diğer bir ifade ile verginin tahakkuk etmesi, mükellefin vergiyi ödeme aşamasına geçilmesidir.⁹⁹ Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması vergiyi, ödenmesi gerekli bir borç haline getirmekte yeterli değildir; vergi, tahakkuk aşamasına geçildiğinde talep edilebilen bir kamu alacağı haline gelir.¹⁰⁰ Tanımın zorunlu unsurları; vergi kanununun bulunması, vergi alacağının bulunması ve vergi alacağının tahsili (ödenmesi) gereken safhaya gelmesi şeklinde belirlenebilir.¹⁰¹ Vergi alacağının muaccel olması için verginin tahakkuk etmiş olması gerekir.¹⁰² Hali hazırda tahakkuk etmemiş yani muaccel hale gelmemiş verginin ödenmesi kural olarak talep edilemez.¹⁰³ Verginin ödenmesi aşamasına gelmesinden sonra idarenin karşısında mükellef vergi borçlusu olur ve tahakkuk eden vergi mükellefin malvarlığında pasif unsur olarak yer alır.¹⁰⁴ Verginin

⁹⁸ Nihal SABAN 2022, age. s. 174; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 59.

⁹⁹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 105; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 85; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 294; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 59; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 105.

¹⁰⁰ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 294.

¹⁰¹ Aziz TAŞDELEN (2007), Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 56, Sayı 1, s. 284.

¹⁰² Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 136; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 123.

¹⁰³ age. s. 123; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 136.

¹⁰⁴ age. s. 137.

ne zaman tahakkuk ettiği, tarh usullerine ve tarhiyat işlemine karşı mükellef tarafından yargı yoluna başvurulup başvurulmadığı durumlarına göre farklılık gösterir.¹⁰⁵

VUK m.25 ve devamı hükümler kapsamında mükellef tarafından beyanname ile bildirilen matrah üzerinden hesaplanan vergiler, vergi dairesi tarafından tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tahakkuk etmiş sayılır.¹⁰⁶ Başka bir ifade ile beyana dayanan tarhiyatlarda tarh işlemi ile tahakkuk işlemi birleşiktir.¹⁰⁷ Beyana dayalı tarhiyatlarda dava açılıp açılmaması önemli değildir, zira VUK m.378/2 hükmü uyarınca mükellefler kendi beyan ettikleri matrahlarla ve matrah üzerinden tarh edilen vergilere dava açamazlar meğerki ihtirazı kayıtlı beyanname verme ve vergi hatası bulunmasın.¹⁰⁸ Mükellefin beyanına dayalı tarhiyatlarda tahakkuk eden vergi ilgili kanunlarda yer alan sürelerde ödenmelidir.¹⁰⁹ Süresinde ödenmeyen vergilerde vadenin bitim tarihinden itibaren her ay ayrı gecikme zammı uygulanacağı AATUHK m.51 kapsamında düzenlenmiştir.¹¹⁰

İkmalen, resen veya idarece yapılan tarh usulünde tarh ve tahakkuk aşamaları birbirlerinden kesin olarak ayrılmaktadır.¹¹¹ Bu yollarla vergi tarhı neticesinde verginin ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesi VUK m.34 kapsamında zorunludur.¹¹² İkmalen, resen veya idarece yapılan tarhiyatlarda VUK hükümleri kapsamında beyan edilmemiş ve ödenmemiş olan verginin aslı, vergi aslı üzerinden vade tarihinden ihbarnamenin tebliğine kadar geçen süre için uygulanan gecikme zammı ve vergi aslının bir katı tutarında vergi zıyaı cezası tahakkuk ettirilmektedir.¹¹³ Bu durumlarda vergi tahakkuk ve ödeme zamanı tespiti için mükellefin yargı yoluna başvurup başvurmadığına ve alacağın türüne bakılması gerekmektedir.¹¹⁴

¹⁰⁵ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 137; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 295; Şükrü KIZILOĞ ve Metin TAŞ 2013, age. s. 59.

¹⁰⁶ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 105; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 105; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 137; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 295; Şükrü KIZILOĞ ve Metin TAŞ 2013, age. s. 59; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 85.

¹⁰⁷ age. s. 85; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 295; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 137; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107.

¹⁰⁸ age. s. 106; Şükrü KIZILOĞ ve Metin TAŞ 2013, age. s. 59; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 137; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 296; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 85; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 105.

¹⁰⁹ age. s. 105.

¹¹⁰ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 137.

¹¹¹ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 297; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 86.

¹¹² Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 297; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 86; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 106.

¹¹³ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 137.

¹¹⁴ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 297; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 138.

Mükellefin ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergi ve cezalara karşılık ihbarname tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dava açma hakkı bulunmaktadır.¹¹⁵ Mükellef tarafından bu sürede dava açılmazsa vergi ve ceza tahakkuk ederek borç kesinleşir.¹¹⁶ Dava konusu yapılmadan kesinleşen vergilere ayrıca vade tarihinden tahakkuk tarihine kadar geçen süre için 6183 sayılı kanun kapsamında gecikme faizi uygulanır.¹¹⁷ Fakat VUK m.112/3-a kapsamında vergi cezalarına haricen gecikme faizi tahakkuk ettirilmez.¹¹⁸

İdari Yargılama Usul Kanunu m.27/4 uyarınca tarh edilen vergi ve cezalara karşı dava açılması halinde verginin tahsili durur.¹¹⁹ Dava sonuçlanıncaya kadar idare tarafından mükelleften vergi ve cezaların ödenmesi talep edilemez.¹²⁰ Vergi mahkemesi tarafından mükellefin lehine karar verilmesi halinde tarh edilen vergi ve ceza terkin edilerek tahakkuk aşamasına geçilmez.¹²¹ Fakat mahkeme tarafından mükellefin aleyhine bir karar verilirse yani mahkeme tarafından tarhiyat onanırsa vergi ve cezalar tahakkuk ederek tahsili durmuş olan borçlar tahsil edilir.¹²² İkmalen, resen ya da idarece yapılan tarhiyatlarda dava konusu yapılan vergilerin ödenmemiş kısmına vade tarihinden mahkeme kararının tebliğine kadar geçen sürede VUK m.113/3-b kapsamında gecikme faizi de uygulanır.¹²³

Mükellef tarafından vergi dairesince yapılan tarhiyata karşı dava açma hakkı bulunduğu gibi vergi dairesinden uzlaşma da talep etme hakkı bulunmaktadır.¹²⁴

¹¹⁵ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 106; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 106; Şükrü KIZILOT ve Metin TAŞ 2013, age. s. 59; Nihal SABAN 2022, age. s. 175; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 138; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 298; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 86.

¹¹⁶ Şükrü KIZILOT ve Metin TAŞ 2013, age. s. 59; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 298; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 138; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 295; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 106; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 86; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 106.

¹¹⁷ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 138.

¹¹⁸ age. s. 138.

¹¹⁹ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 298; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 106; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 138.

¹²⁰ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 106; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 86; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 138; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 298.

¹²¹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 298; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 139; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 86; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 106.

¹²² Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 298; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 139; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 86; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 106.

¹²³ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 139; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 87.

¹²⁴ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 302; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 139; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 87.

Taraflar arasında yapılan uzlaşma sonucunda uzlaşma tutanağının tanzim tarihi itibarıyla uzlaşılan vergi ve cezalar tahakkuk etmiş sayılır.¹²⁵ Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşılan vergi ve cezalara vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanır.¹²⁶ Ayrıca VUK ek m.6 uyarınca mükellef tarafından uzlaşılan hususlar hakkında dava ve şikâyet hakkı bulunmamaktadır.¹²⁷

Bazı vergi türlerinde ayrıca tahakkuk aşaması bulunmadığından vergi tahsil edildiği anda aynı zamanda tahakkuk edilir.¹²⁸ VUK m.24 uyarınca tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuk aşamasını da kapsar.¹²⁹ Diğer bir ifade ile vergilendirme işlemlerinde tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları olmayıp, verginin tahsili ile borç sona ermektedir.¹³⁰ Örneğin damga vergisinde basılı damga konulduğu anda vergi hem tahakkuk etmiş hem de tahsil edilmiş olur.¹³¹ Gümrük vergisinde de ithal malların gümrüğe çekildiği gün vergi ödenmekte olup tahakkuk ve tahsil aynı anda gerçekleşmektedir.¹³² Başka bir tahakkuku tahsile bağlı olan eğlence vergisinde de bilet satın alındığı anda vergi de ödendiği için borç sona ermekte yani hem tahakkuk hem de tahsil aşamaları tamamlanmaktadır.¹³³ Bunun yanı sıra tahakkuku tahsile bağlı vergilerde vergi borcu zamanında tahsil edilmezse niteliğini kaybedeceğinden mükellefe ihbarname tebliğ edilerek tahakkuk aşamasına getirilmesi gerekmektedir.¹³⁴

Bazı vergilerde ise tarh ve tebliğe gerek yoktur.¹³⁵ Genellikle geniş kitleleri ilgilendiren, miktarı sıkça değişmeyen ve objektif nitelikli yıllık vergiler bulunmaktadır.¹³⁶ Emlak vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi vergi daireleri tarafından

¹²⁵ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 87; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 302; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 139.

¹²⁶ age. s. 139; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 89.

¹²⁷ age. s. 89; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 139; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 302.

¹²⁸ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 140; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 299; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 89.

¹²⁹ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 299; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 140; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 109.

¹³⁰ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 140; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 299.

¹³¹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 140; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 89; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 109.

¹³² Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 141.

¹³³ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 89; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 300; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 105.

¹³⁴ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 107; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 300.

¹³⁵ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 141; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 105.

¹³⁶ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 141.

her yıl Ocak ayında kendiliğinden tahakkuk ettirilir. Böylece mükelleflere herhangi bir tarh ve tebliğ işlemi yapılmadan söz konusu vergiler her yıl kendiliğinden ödenebilir hale gelmektedir.¹³⁷

Beyan esasına dayalı vergi sistemimizde, mükelleflerin vergi ile ilgili bilgilerin açıklanmayacağına güven duymaları ve bu sayede doğru beyanda bulunmalarını sağlamak için VUK m.5 güvencesi getirilmiştir. Zira verginin tarh, tahakkuk ve tahsili aşamasında inceleme ve yoklamalar sırasında görev yapan kimseler, mükellefler hakkında önemli bilgilere sahip olmaktadır. Bu bilgilerin kamuoyuna açıklanması veya üçüncü şahıslara menfaat karşılığında verilmesi hem mükellefe hem de kamu düzenine zarar verebileceğinden verginin tahakkuku aşamasında da mükellef bilgileri VUK m.5 kapsamında korunmaktadır.

1.1.5 Tahsil

Vergilendirme sürecinde tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra son aşama olan tahsil aşamasına geçilir.¹³⁸ VUK m.23 kapsamında tahsil, tarh ve tahakkuk eden verginin kanuna uygun olarak ödenmesidir.¹³⁹ Verginin ödenmesi halinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğan vergi borcu ortadan kalkmaktadır.¹⁴⁰ Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları VUK kapsamında düzenlenmekte iken tahsil aşamasını kamu alacaklarının tahsili kanunu olan AATUHK hükümleri düzenlemektedir.¹⁴¹

Tahsil aşamasında iki farklı durumla karşılaşılır.¹⁴² Birincisi vergi borcu sorumlusu olan mükellefin vergi borcunu kendi iradesi ile gönüllü olarak ödemesidir.¹⁴³ Vergiler mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenir.¹⁴⁴ Diğer durum

¹³⁷ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 141; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 105.

¹³⁸ age. s. 108; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 90; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 302; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 123; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 142; Nihal SABAN 2022, age. s. 175.

¹³⁹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 123; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 303; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 60; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 90; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 142; Nihal SABAN 2022, age. s. 175.

¹⁴⁰ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 302; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 60.

¹⁴¹ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 142; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 90; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 61; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 303.

¹⁴² Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 60; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 303; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 92; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 142.

¹⁴³ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 303; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 60; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 123; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 142.

¹⁴⁴ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 108; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 124; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 303; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 60; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 142; Nihal SABAN 2022, age. s. 175.

ise mükellefin vergi borcu vadesi geçmesine rağmen kendi iradesi ile borcu ödemediğinden cebren tahsil usulüne başvurulmasıdır.¹⁴⁵ Diğer bir ifade ile vergilendirmenin son bulduğu tahsil aşamasında mükellef tarafından kendi arzu ve iradesi ile ödeme gerçekleşmemesi halinde vergi alacağı idare tarafından kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil edilmesidir.¹⁴⁶ İdarenin cebren tahsile başvurup başvurmama hususunda takdir yetkisi bulunmamaktadır.¹⁴⁷ Mükellef tarafından vergi borcu vadesinde ödenmediği takdirde AATUHK kapsamında ödeme emri düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir ve 15 günlük yasal süre içerisinde borcun ödenmesi ihtar edilir.¹⁴⁸ Ödeme emrinde belirtilen sürede vergi borcunun ödenmemesi halinde mükellefin malvarlığına haciz işlemi uygulanarak vergi borcu tahsil edilir.¹⁴⁹ Ayrıca AATUHK m.51 kapsamında geciken her gün için gecikme zammı uygulanarak tahsilat yapılmaktadır.¹⁵⁰

Tahsil işlemleri asıl işlem niteliğinde olduğundan doğrudan iptal davasına konu olabilmektedir.¹⁵¹ Tahsil aşamasına ilişkin işlemlerden olan ihtiyati haciz ve ödeme emrine karşı dava açma süresi AATUHK m.58 kapsamında 15 gün olarak belirlenmiştir.¹⁵² Mükellef tarafından tahsil aşamasındaki diğer işlemlere karşı 30 gün içerisinde dava açma hakkı bulunmaktadır.¹⁵³ Tahsil işlemlerine karşı dava açılması halinde İYUK m.27/1 uyarınca işlemin yürütmesini kendiliğinden durdurmaz.¹⁵⁴ İYUK hükümleri kapsamında mükellef tarafından dava açma sırasında talep ve mahkemece tespit edilecek uygun bir teminatın yatırılması neticesinde yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi de mümkündür.¹⁵⁵

¹⁴⁵ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 129; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 94; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 303; Şükrü KIZILOĞ ve Metin TAŞ 2013, age. s. 60; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 142.

¹⁴⁶ age. s. 142; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 129; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 304; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 94.

¹⁴⁷ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 304;

¹⁴⁸ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 129; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 94; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 304; Şükrü KIZILOĞ ve Metin TAŞ 2013, age. s. 63.

¹⁴⁹ Nihal SABAN 2022, age. s. 175; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 94; Şükrü KIZILOĞ ve Metin TAŞ 2013, age. s. 63; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 304; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 129.

¹⁵⁰ age. s. 127; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 97; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 304; Şükrü KIZILOĞ ve Metin TAŞ 2013, age. s. 63.

¹⁵¹ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 305; Şükrü KIZILOĞ ve Metin TAŞ 2013, age. s. 63.

¹⁵² Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 305;

¹⁵³ age. s. 305.

¹⁵⁴ age. s. 306.

¹⁵⁵ age. s. 306.

Ayrıca diğer vergilendirme aşamalarında olduğu gibi tahsil aşamasında da vergi mükelleflerinin bilgileri VUK m.5 kapsamında güvence altına alınmaktadır. Beyan üzerine, resen veyahut ikmalen tarh edilen vergilerin tahsilinde de çalışanlar kimselerce mükelleflere ait bilgiler öğrenilmekte ve bu bilgiler de koruma altına alınmak zorundadır. Zira 6183 sayılı Kanun'un 107. maddesinde sırrın ifşası hüküm altına alınmış olup, açıkça amme alacağını tahsil yetkisi verilen kuruluşlara, yapacakları tahsile yönelik bilgilerin ve 22/A maddesine göre borcun olmadığına dair belgeyi arama zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlara, ödeme ve işleme taraf olanlara ilişkin borç bilgilerinin verilmesi sırrın ifşası sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Diğer bir ifade ile özel kanun kapsamında tahsil aşamasında vergi mahremiyeti sınırı çizilmiş olup, mükelleflere ait vergi bilgilerinin güvenliği güvence altına alınmıştır.

1.2 PRENSİP İLKELER

1.2.1 Hukuk Devleti İlkesi

Ortaçağda hâkim olan feodal devlet anlayışı genellikle mülk devlet anlayışı idi.¹⁵⁶ Devlet kralın kişisel malı olarak kabul edilmekte ve inşalar hak sahibi bireyler olarak değil, kralın mülkiyet hakkının süjesi olarak görülmekteydi.¹⁵⁷ Mülk devlet anlayışından sonra 17. Yüzyıl ve devamında Kara Avrupası ülkelerinde ortaya çıkan polis devlet anlayışında ise kamunun refahı için her türlü önlemin alınması ve neticesinde kişilerin hak ve hürriyetlerine müdahaleler yapılabileceği, külfetler yüklenebileceği kabul edilmiştir.¹⁵⁸ Bireyler ve egemen güç arasında yaşanan mücadeleler neticesinde insan hakları hususunda gelişme yaşanmış ve 18. Yüzyıla gelindiğinde hazine teorisi ortaya atılmıştır.¹⁵⁹ Hazine teorisi ile idarenin faaliyetlerinden kaynaklanan bir zarar meydana geldiğinde zarar görenlerin mali

¹⁵⁶ Şeref GÖZÜBÜYÜK (2013), *Anayasa Hukuku*, 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 162.

¹⁵⁷ Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA (2019), *Türk İdare Hukuku*, Yenilenmiş 11. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara., s. 69; Metin GÜNDAY (2017), *İdare Hukuku*, 11. Baskı, İmaj Yayınları, Ankara, s. 39.

¹⁵⁸ Kemal GÖZLER, Gürsel KAPLAN (2018), *İdare Hukukuna Giriş*, Güncellenmiş 24. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, s. 24; Abdullah TEKBAŞ (2010), "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, s. 124, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/756705> ET.30.11.2024; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 162; Metin GÜNDAY 2017, age. s. 37.

¹⁵⁹ Caner KOYUNCU (2016), *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s. 183; Kemal GÖZLER (2024), *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 29. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa, s. 84; Metin GÜNDAY 2017, age. s. 37.

yönden yargısal yol ile kazanç elde etmeleri sağlanmıştır.¹⁶⁰ Gelişen dünyada toplumların değişmesi, devlet ile devlet hazinesinin tek bir kişiye ait olduğu düşüncesinin¹⁶¹ değer kaybetmesi ve insan haklarının önem kazanması neticesinde devlet anlayışları ve teorileri yerini hukuk devleti ilkesine bırakmıştır.

Hukuk devleti kavramı en net haliyle AYM kararlarında “*tüm devlet faaliyetlerinin hukuk kurallarına uygun olmasıdır. Hukuk Devleti, insan haklarına saygı gösteren ve bu hakları koruyucu, adil bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini zorunlu sayan ve tüm faaliyetlerinde hukuka ve Anayasa’ya uyan bir devlet olması gerekir*” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁶² Hukuk devleti, egemenliğin kişilerden uluslara geçtiği ve kurumlar tarafından paylaşıldığı düzenin tanımı olsa da esasen en belirgin özelliği hukuk kurallarının, kuralları koyanlar olmak üzere kişi ve kurumları bağlaması; görev ve yetkili kişi ve organların yargısal denetim altında olmasıdır.¹⁶³ Any m. 2 çerçevesince Türkiye Cumhuriyeti; insan haklarına saygılı, demokratik ve sosyal bir hukuk Devletidir.¹⁶⁴ Çağdaş devlet anlayışı olan hukuk devlet ilkesi, yüzyıllarca süren birey-egemen güç arasındaki mücadele sonucunda ortaya çıkan modern devlet görüntüsüdür.¹⁶⁵ Esasen hukuk devleti, faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan, vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlet demektir.¹⁶⁶

Ülkede yaşayan vatandaşların sahip olduğu hak ve sorumlulukları önceden bilmesi ve duruma göre hareket etme özgürlüğüne sahip olması hukuk devleti ilkesi kapsamında hukuki güvenlik ilkesi ile açıklanmaktadır. Hukuk devleti ilkesini benimsemiş sistemlerde mükellefler, vergilendirme yetkisini kullanan kurumların müdahalelerini önceden öngörebilme hakkına sahiptir.¹⁶⁷ Hukuki güvenlik ilkesi, verginin belirli olması, vergi hukukunda yer alan kanuni düzenlemelerin geriye

¹⁶⁰Kemal GÖZLER 2024, age. s. 24; Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2019, age. s. 70; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ (2010), *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, s. 25; Metin GÜNDAY 2017, age. s. 39.

¹⁶¹ Kemal GÖZLER ve Gürsel KAPLAN 2018, age. s. 24; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 184.

¹⁶² AYM, E. 1963/124, K. 1963/243, KT. 04.12.1963; E. 1976/1, K. 1976/28, 16.08.1976 T., <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/> (E.T.: 20/10/2024); Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 162.

¹⁶³ İlhan ÖZAY (1986), *Gümrüğünde Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul, s. 27; Metin GÜNDAY 2017, age. s. 38.

¹⁶⁴ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 184.

¹⁶⁵ Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2019, age. s.. 68; Metin GÜNDAY 2017, age. s. 38.

¹⁶⁶ Ergun ÖZBUDUN (2011), *Türk Anayasa Hukuku*, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 123; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 185; Anayasa Mahkemesi 2006/61 E., 2007/91 K., 30.11.2007 T. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/02/20080223-11.htm> E.T. 20.10.2024.

¹⁶⁷ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 53.

yürümezliği ve kıyas yasağı ilkeleri ile mükellefler lehine koruma sağlamaktadır. Ayrıca hukuki güvenlik ilkesinin bir sonucu olarak idare tarafından yapılan işlemler yargısal denetime tabi tutulmaktadır.¹⁶⁸ Devletin vergilendirme yetkisinin vergi mahremiyeti ile sınırlandırılması da temel olarak hukuki güvelik ilkesinin altında değerlendirilebilir.¹⁶⁹ Vergi mahremiyetinin sağlamış olduğu hukuki ve toplumsal yarar ile hukuk devleti ilkesinin sağlamayı hedeflediği hukuki ve toplumsal yarar aynı çerçevede yer almaktadır.

1.2.2 İnsan Haklarına Saygılı Devlet İlkesi

Hukuk devletinde devlet, kendini sınırladığı hukuk kurallarına tabidir.¹⁷⁰ Hukuk devletinden ve hukuki güvenilirlikten bahsedilebilmesi için devletin asgari sınırlara uyması ve sosyal değerlere dayanması şarttır.¹⁷¹ Anayasa'nın hak ve özgürlüklere ilişkin tüm ilke ve kurumları hukuk devletinin bileşkesini oluştururken kanun önünde eşitlik ve hak arama hürriyeti, kavram ve kurumun temelini oluşturmaktadır.¹⁷² Böylelikle Anayasa insan onuru kavramının evrenselliğini vurgulamak, kişilerin insan olmaktan kaynaklı sahip oldukları temel hak ve özgürlüklerden yararlanacaklarını ifade etmiştir.¹⁷³ Devlet kendisini oluşturan bireylerin kanun önünde eşit davranılma hakkını, insanlık onuru ile bağdaşmayacak muamele görmeme hakkını, ulusal veya uluslararası kanunlardan doğan haklarına müdahale edilmeme hakkını güvence altına alamadığı hallerde hukuk devleti ilkesine tabi olamayacaktır.¹⁷⁴ Bununla beraber, temel hak ve özgürlükler devlet ile kişi arasında uygulandığı gibi kişiler arasındaki ilişkilerde de uygulama alanı bulur.¹⁷⁵ Anayasal hükümler ile garanti altına alınan temel hak ve özgürlüklere ek olarak bireylerin mahremiyet haklarının korunmadığı bir hukuk düzeninde hukuki güvenlik ve kişi haklarının güvenliğinden bahsetmek mümkün değildir. İnsan

¹⁶⁸ Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.134.

¹⁶⁹ agm. s.52; Demet AKDENİZ 2021, agt. s. 78.

¹⁷⁰ Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 164.

¹⁷¹ Bahtiyar AKYILMAZ, Murat SEZGİNER ve Cemil KAYA 2019, age. s. 75.

¹⁷² İl Han ÖZAY 1986, age. s. 124.

¹⁷³ Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 165.

¹⁷⁴ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 184.

¹⁷⁵ Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 166; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 185.

hakları ve demokrasinin öneminin giderek arttığı hukuk düzenlerinde mükellef hakları genel insan haklarının vergi hukukundaki yansıması haline gelmiştir.¹⁷⁶

1.2.2.1 İnsan Hakları Kavramı

İnsan hakları kavramının tek şekilde kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. Genel olarak insan hakları, insanların sahip olduğu hürriyetlerdir. İnsan hakları, devletten önce gelen, insanın insan olmasından kaynaklanan haklardır.¹⁷⁷ İnsan hakları hukuktan değil, doğuştan gelir. Eğer insan hakları, hukuktan değil, insanın insan olmasından kaynaklanan haklar olarak tanımlanacaksa, kaçınılmaz olarak bunlar birer hak değil, birer hürriyettir.¹⁷⁸ İnsan hakları hukuku, insan haklarını düzenleyen hukuk kurallarını inceleyen hukuk biliminin dalıdır. Dolayısıyla tarihi, felsefi, sosyolojik ve psikolojik unsurlar, insan haklarının gelişmesi ve keza insan haklarına saygının sağlanması bakımından ne kadar önemli olurlarsa olsunlar, insan hakları hukukunun inceleme sahası dışında kalır. İnsan hakları hukuku doğrudan doğruya insan haklarını değil, insan haklarını düzenleyen hukuk kurallarını inceler. Bu doğrultuda insan hakları hukukunun esas konusu, insan haklarını düzenleyen hukuk kurallarıdır.¹⁷⁹

İnsan hakları veya doğru bir terimle hürriyetleri, insanların sahip olduğu serbest hareket etme güçleridir. Esas olan hürriyetlerdir, zira hak, insanların hukuk düzeni tarafından korunan hürriyetleridir. Yani insan olma ile birlikte öncelikle hukuk düzeni tarafından yasaklanmamış her çeşit insan fiili olan hürriyetler var olur, akabinde korunan hürriyetlerin sonucu olarak haklar meydana gelir. Ayrıca hak kısaca kişilere hukuk düzeni tarafından verilen yetki olarak tanımlanabilir.¹⁸⁰ Hürriyet kavramının, hukuk tarafından henüz düzenlenmemiş serbestliği; hakkın ise hukuk düzeni tarafından tanınan, korunan irade ve menfaatleri ifade ettiği belirtilmiştir.¹⁸¹

¹⁷⁶ Ayşan Güneş KURT (2020), *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, s. 37. https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=fSuI4gEEmKaAs_CfQPq4aw&no=vgXHm0Y4s29giSw_bQROyg ET.06.01.2025.

¹⁷⁷ Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 167.

¹⁷⁸ Kemal GÖZLER (2020), *İnsan Hakları Hukuku*, Güncellenmiş 3. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, s. 84; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 167.

¹⁷⁹ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 35-36.

¹⁸⁰ Rona AYBAY (2015), *İnsan Hakları Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, s. 3.

¹⁸¹ Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 167.

Haklar temel iki unsurdan oluşur: içerik ve korunma unsuru. Hakkın maddi içeriğini ve unsurunu oluşturan hürriyetlerdir. Hak kavramı maddi olarak bir insan fiili şeklinde ortaya çıkar. Söz konusu insan fiilinin kişinin serbest hareket etme gücü ile ortaya çıkması halinde hürriyet meydana gelir. Hakkın tanımında kullanılan diğer bir unsur ise hakların hukuk düzeni tarafından korunmasıdır.¹⁸² Belirli bir kişi tarafından yapılan belirli bir fiilin hak haline gelebilmesi için söz konusu fiilin devlet veya mevcut hukuk düzeni tarafından korunması gerekmektedir.¹⁸³

Hürriyetler hukuk düzeninden kaynaklanmaz ve hukuk düzeninden önce gelirler. Hürriyetlerin, insanın insan olmasının tabi sonucu olarak doğuştan geldiği kabul edilir. Haklar ise hukuk düzeni tarafından korumaya alınan hürriyetler olduğundan hukuk düzeninden kaynaklanır ve hukuk tarafından yaratılır.¹⁸⁴

1.2.2.2 Temel Hak ve Hürriyetler

Hukuk düzeni tarafından korumaya alınan hürriyetler ve akabinde doğan haklar Türk Hukukunda ilk olarak 1961 ve 1982 Anayasası ile güvence altına alınmıştır.¹⁸⁵ Gözler’in tabiri ile bir hakkın “temel” olması esasen “Anayasal” olmasıdır. Bir hakkın normlar¹⁸⁶ hiyerarşisi¹⁸⁷ içerisinde en üstte bulunan kanuni düzenleme olan Anayasa ile güvence altına alınması o hak ve hürriyetin temel olmasını ifade etmektedir. 1982 Anayasası ikinci bölümde Temel Haklar ve Ödevler başlığı altında m. 12 vd. hüküm altına alınan haklar ve hürriyetler Any güvencesine alındığından temel hak ve hürriyetlere dönüşmüştür.¹⁸⁸ Yani temel haklar ve hürriyetler, sadece yürütme organı karşısında değil, yasama organı karşısında da korunurlar. Bu koruma, Anayasa yargısı dâhil yargısal olarak her düzeyde gerçekleşir. Bir Anayasa normu olarak temel hak ve hürriyetler, her çeşit ve her derece mahkemeyi bağlar.¹⁸⁹

İnsan hakları içerik olarak iç hukuktaki “temel hak ve özgürlükler” kavramıyla çok yakın ilişki içinde olmakla ve birbiriyle örtüşmekle birlikte, bu noktada ayrı bir özellik gösterir. “Temel hak ve özgürlükler”, “kamu özgürlükleri” gibi adlarla

¹⁸² Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.169.

¹⁸³ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 67-68.

¹⁸⁴ age. s. 69.

¹⁸⁵ Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 169

¹⁸⁶ Kural olarak benimsenmiş yerleşik ilkeler.

¹⁸⁷ Hukuk normlarının derece ve kuvvetini belirleyen sistem.

¹⁸⁸ Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 170.

¹⁸⁹ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 99; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 173.

belirtilen konular, devletlerin iç hukukunun konularıdır. Bu hak ve özgürlükler, uluslararası hukukça tanındıkları, düzenlemeye ya da korunmaya bağlandıkları ölçüde “insan hakkı” kavramına girerler.¹⁹⁰

Türk Hukuku kapsamında Any ile güvence altına alınan temel hak ve hürriyetler ancak m. 13 kapsamında özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir.¹⁹¹ Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz. Kaldı ki, Anayasada yer alan hak ve hürriyetlerden hiçbirisi, Devletin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünü bozmayı ve insan haklarına dayanan demokratik ve lâik Cumhuriyeti ortadan kaldırmayı amaçlayan faaliyetler biçiminde kullanılamaz. Anayasa hükümlerinden hiçbirisi, Devlete veya kişilere, Anayasa’da tanınan temel hak ve hürriyetlerin yok edilmesini veya Anayasa’da belirtilenden daha geniş şekilde sınırlandırılmasını amaçlayan bir faaliyet şeklinde yorumlanamaz.

1.2.2.3 Temel Hak ve Hürriyetler ile Vergi Mahremiyeti İlişkisi

Esasen vergi hukuku, insan hakları sınıfında bulunan temel hak ve hürriyetleri sınırlandıran niteliğe sahiptir. Vergilendirme, genel olarak kişilerin maddi hukukuna ilişkin düzenlemeleri esas aldığından kişilerin mülkiyet hakkına devlet ile müdahale edilmesi anlamına gelmektedir. Kamu menfaati göz önünde bulundurularak kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin sınırlandırılması hukuka uygunluk sebebi sayılmaktadır. Fakat bir temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasındaki hukuka uygunluk sebebi sınırlandırmanın kanun ile yapılmasıdır.

Vergi mahremiyeti, doğrudan Anayasa’da düzenlenmemiştir. Genel olarak mahremiyet hakkına ilişkin temel haklar Anayasanın ikinci bölümde “Kişinin Hakları ve Ödevleri” başlığı altında dördüncü bölümde “Özel Hayatın Gizliliği ve Korunması” başlığı altındaki maddelerde düzenlenmiştir. Dolayısıyla vergi mahremiyeti mahremiyet hakkı kapsamına girdiğinden dolaylı olarak anayasal haklar içerisinde kendisine yer bulabilmektedir.¹⁹² Anayasa kapsamında özel hayatın gizliliğinin

¹⁹⁰ Rona AYBAY 2015, age. s. 76; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 174.

¹⁹¹ Metin GÜNDAY 2017, age. s. 43; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 174.

¹⁹² İnci SOLAK AKMAN (2012), *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Yaptırımı*, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, s. 35, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=F4AJS-1rgGBpPW049knExQ&no=xWYyk-Th3Q0Vtsng0ki-rQ> ET.03.12.2024.

korunması için getirilmiş olan güvenceler aynı zamanda vergi mahremiyeti düzenlemesi için de geçerlidir. Bu nedenle, devlet vergilendirme yetkisini kullanırken, örneğin mükellef hakkında bilgi toplama, yoklama, arama, elkoyma veya inceleme yapılırken, söz konusu güvenceler, müdahalenin sınırını belirlemektedir.¹⁹³

Vergilendirme yetkisi kullanırken mükellefler hakkında birçok bilgiye ulaşılmakta, bu bilgiler saklamakta veya kullanılmaktadır. İdare, mükellef hakkında bilgi toplarken, bu bilgileri saklarken ve kullanırken mükelleflerin kişilik haklarına, bir diğer deyiş ile mükelleflerin özel hayatlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır. Örnek olarak idare tarafından vergilendirme işlemleri yapılırken eşyasına elkoyma işlemi yapabilmekte, konut ve işyerlerinde arama yapılabilir. Vergi dairesinin bu yetkileri mükelleflerin “özel hayatın gizliliği” hakkıyla doğrudan ilgilidir. Bu nedenle, idarenin sahip olduğu bu yetkilere Anayasa’daki düzenlemeler ile sıkı sınırlamalar getirilmiştir.¹⁹⁴ Vergilendirme yetkisini kullanılırken mükellefler hakkında en çok mal varlıklarına ilişkin bilgiler öğrenilmektedir. Kişilerin mal varlıklarına ilişkin değerleri, Anayasa m. 35’de mülkiyet hakkı ile korunmaktadır.¹⁹⁵ Zira mal varlığına ilişkin bilgiler, ciro, yatırım yaptığı alanlar, menkul veya gayrimenkullerinin değeri ve neler olduğu gibi bilgiler kişilerin sır alanı içerisinde olup özel hayatları kapsamındadır.¹⁹⁶ Anayasa Mahkemesi kararında kişinin mal varlığına ilişkin bilgilerin özel hayat kapsamında olduğunu, bu nedenle her temel hak gibi bu hakkın da özüne dokunulmaması kaydıyla yasa ile sınırlandırılabilceğini belirtmiştir.¹⁹⁷

1.2.3 Belirlilik İlkesi

Belirlilik ilkesi, vergi yükümlüleri tarafından kendi hak ve özgürlük alanlarına devlet tarafından vergilendirme aracılığı ile yapılacak müdahaleleri önceden

¹⁹³ İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 35-38.

¹⁹⁴ Doğan GÖKBEL (2010), “Mükellef Hakları”, Doktora Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, s. 51, https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=RztW9N_UMRyH4yQ4AVsqCg&no=tmmnXwRyBZepH_SM1Lr2xQ ET. 06.01.2025.

¹⁹⁵ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 37.

¹⁹⁶ agt. s. 37.

¹⁹⁷ Anayasa Mahkemesi 1963/336 E., 1967/29 K., 26-27.09.1967 T., <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1967-29-nrm.pdf> ET. 06.01.2025

bilinmesidir.¹⁹⁸ Verginin belirlenmesi, tarhı ve tahsili ile ilgili düzenlemelerin önceden belli olması gerekmektedir.¹⁹⁹ Vergi kanunları ile açıkça belirlenmeyen konular üzerinden vergi alınamaz veyahut vergi istisnası tanınamaz.²⁰⁰ Böylece vergilendirme işlemlerinde belirlilik ilkesi uyulması halinde vergi sorumlusu kendisini muhtemel durumlara karşı ayarlayabilecek ve vergilendirmede keyfiliğin önüne geçilmiş olacaktır.²⁰¹ Başka bir deyişle belirlilik ilkesi, vergi miktarı, tarh ve tahsil zamanları ve biçimlerinin hem idare hem de kişiler bakımından belli ve kesin olması anlamına gelmektedir.²⁰² Belirlilik ilkesi bir yandan kişilerin hukuk güvenliğinin sağlarken diğer yandan da vergi idaresinde istikrar sağlamaya yardımcı olur.²⁰³

Vergilerin yasa ile belirlenmesi ve idarenin vergiyi doğuran olay ile bağlı olması belirlilik ilkesinin ön şartıdır.²⁰⁴ Vergileri belirleyen yasa hükümleri belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar barındırmamalıdır.²⁰⁵ Mükellefler tarafından kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi gerekmektedir.²⁰⁶ Kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı niteliktedir.²⁰⁷ Hukuk devleti ilkesi ve vergide belirlilik ilkesi, vergi hukukunda kıyasa başvurmaya engellemektedir.²⁰⁸ Aksi halde idare tarafından kıyas ile yeni vergiyi doğuran olaylar ve yeni vergi yükleri oluşturularak vatandaşın hukuki güvenliği tehdit edilebilir.²⁰⁹ Vergi hukukunda kıyas yasağı vergi kanunlarının açık olarak atıf yapmadığı hallerde diğer hukuk alanlarına ilişkin kanunların kıyas yolu ile uygulanmasına da engel olur.²¹⁰

¹⁹⁸ Anayasa Mahkemesi 2016/1 E., 2017/81 K., 20.04.2017 T., <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2017-81-nrm.pdf> ET. 06.01.2025; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46.

¹⁹⁹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 9.

²⁰⁰ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 53; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 9.

²⁰¹ Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.135; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46; Begüm DİLEMRE ÖDEN (2017), *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*, (Doktora Tezi), Çankaya Üniversitesi, s.28, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> ET. 15.01.2025.

²⁰² Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.135; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46.

²⁰³ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 43; Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.135; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.28.

²⁰⁴ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46.

²⁰⁵ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 185; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 29; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46; Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.135.

²⁰⁶ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46.

²⁰⁷ age. s. 46.

²⁰⁸ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 29; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 25; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46.

²⁰⁹ age. s. 46.

²¹⁰ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 25; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 46.

Any. m. 73 kapsamında verginin kanuniliği ve belirliliği ilkesi uyarınca vergilerin ancak kanun ile belirlenebileceği, değiştirilebileceği ve gerekirse kanun ile kaldırılabilmesi düzenlenmiştir. Bu anayasal düzenleneme ile vergilemede öngörülemezlik ve keyfiliğin önüne geçilerek bireyler, devlet karşısında koruma altına alınmıştır. Vergilendirme işlemi ile bireylerin özgürlük alanlarına birçok farklı hak kapsamında müdahale edilmesi karşısında anayasal düzenlemeler ile sınır getirilerek, keyfiyetin ortadan kaldırılması ve kişilerin dar anlamda idare, geniş anlamda da devlet karşısında korunması sağlanmaktadır.²¹¹

VUK m. 5’de düzenlenen vergi mahremiyeti aslında devlet müdahalesine karşı mahremiyet hakkını düzenlenmektedir. İnsan hakları içerisinde yer alan mahremiyet hakkı, devletin işlemlerine karşı korunma sağlamaktadır. İdare tarafından vergilendirme işlemleri sırasında mükelleflere ait birçok bilgi elde edilmektedir. Bu hususta VUK m.5 kapsamında idare tarafından mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahısların, muamele ve hesap durumları, işleri, işletmeleri, servetleri veya meslekleri hakkında olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları belirlilik ilkesi kapsamında güvence altına alınmıştır.

1.2.4 Ölçülülük İlkesi

Demokratik bir rejimde temel hak ve özgürlüklerin tanınması ve korunması gerekmektedir.²¹² Any. m.2 kapsamında düzenlenmiş olan Hukuk devleti ilkesi evrensel bir ilke olan ölçülülük ilkesini de kapsamaktadır.²¹³ Any. m.13 kapsamında temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabileceği ve bu sınırlamaların da, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine uygun olması gerektiği vurgulanmıştır.²¹⁴ Bu husus Anayasa Mahkemesi kararında açıkça; Ölçülülük ilkesinin elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olarak alt ilkelere ayrıldığına

²¹¹ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 62.

²¹² Caner KOYUNCU 2016, age. s.191.

²¹³ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 11; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 39.s; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 39.s

²¹⁴ Yusuf KARAKOÇ (2013) “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 15, Özel Sayı 1259-1308, s. 1281, <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-15-ozel/3-kamu/4-yusufkarakoc.pdf> ET. 27.11.2024.

ve elverişlilik ilkesinin öngörülen müdahalenin ulaşmak istenen amaç gerçekleştirilmeye elverişli olmasını, gereklilik ilkesinin ulaşmak istenen amaç bakımından müdahalenin zorunlu olmasını ve orantılılık ilkesinin ise bireyin hakkına yapılan müdahale ile ulaşmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi olduğu ifade edilmektedir.²¹⁵ Esasen Any. m. 35 hükmü ile açıkça mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin ölçülü olması gerektiği ifade edilmektedir. Ölçülülük ilkesi, temel hak ve özgürlüklere ait unsurların tanınması, korunması ve sürekliliğinin sağlanması adına yer alan hukuki güvencedir.²¹⁶ Ölçülülük ilkesi esasen devlet tarafından belirlenen vergi oranları, gecikme zam oranları ve vergi cezaları gibi kişiye yük getiren hususlarda aşırılığa kaçılmamasını ifade etmektedir.²¹⁷ Ölçülülük ilkesi vergi işlemlerinin düzenlenmesinde, vergi hükümlerinin uygulanmasında ve yargısal süreçlerde göz önüne alınması gereken bir ilkedir.²¹⁸ Örneğin bir mükellefe ödemeyeceği oranda mali borç yükletilmesi ya da rahatsız düzeyinde vergi denetimi yapılması ölçülülük ilkesini zedeleyecektir.²¹⁹

Ölçülülük ilkesi özgürlüklerin esas, kısıtlamaların ise istisna olduğu düşüncesine dayanmaktadır.²²⁰ Bu ilkeye göre Any kapsamında belirtilen temel hak ve özgürlüklere yönelik kısıtlamaların amaçları ve araçları arasında ölçülü bir ilişki bulunması zorunludur.²²¹ Devletin elinde olan bir nevi kişilerin malvarlığı hakkına müdahale anlamına gelen vergilendirme yetkisi kullanılırken ölçülülük ilkesine uyulması zorunludur.²²² Temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile de olsa sınırlandırılması ölçüsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde söz konusu hak ve

²¹⁵ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 11; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1282; AYM, E.2011/111, K.2012/56, 11/4/2012; E.2014/176, K.2015/53, 27/5/2015; E.2016/13, K.2016/127, 22/6/2016, § 18; Mehmet Akdoğan ve diğerleri, B. No: 2013/817, 19/12/2013; <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/817> (E.T.: 11/12/2024)

²¹⁶ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 191; Ömer Adil ATASOY (2002) “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında, Yeni Bir Kavram: Ölçülülük İlkesi ve Yasa Uygulayıcılar Açısından Uyma Zorunluluğu”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 9, s. 128, <https://www.anayasa.gov.tr/media/4641/atasoy.pdf> E.T. 30.11.2024.

²¹⁷ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 11; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 191; Ömer Adil ATASOY 2002, agm. s. 129.

²¹⁸ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 193; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1285.

²¹⁹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 44s; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1286.

²²⁰ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 191.

²²¹ age. s. 191.

²²² Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 11.

hürriyetler kullanılamaz hale geleceğinden veyahut konusuz kalabileceğinden vergilendirme işlemlerinde ölçülülük ilkesine riayet edilmelidir.²²³

Vergilendirme işlemleri sırasında mükelleflerin bilgilerine ulaşma ve saklanma aşamalarında mükelleflerin mahremiyet hakkına en az düzeyde ve ölçülü bir şekilde müdahale edilmesi gereklidir.²²⁴ Anayasal haklar içerisinde mülkiyet hakkı, vergilendirme ile yakından ilişkilidir. Zira vergilendirme işlemleri aynı zamanda mükelleflerin malvarlığını azaltan işlemlerdir. Bu nedenle, vergilendirme işlemleri mülkiyet hakkına yapılmış olan bir müdahaledir.²²⁵ Mükelleflere ait her türlü vergi bilgisi ticari kazanç sırrı sayılabileceğinden mülkiyet hakkı kapsamında sayılan mahrem bilgilerin korunması vergi mahremiyeti hükmü ile mümkündür. Vergilendirme işlemleri esnasında ölçülülük ilkesine riayet edilmediği ve vergi mahremiyetinin ihlali ile bir mükellefin ticari sır niteliğindeki bilgisinin açıklanması veya kullanılması halinde, mükellefin haklarının koruma altında olmayacağı izahtan varestedir.

1.2.5 Vergide Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmasıdır.²²⁶ Başka bir deyişle vergilemede eşitlik ilkesi, kişilerin vergi ödeme gücü göz önüne alınarak vergi yükü belirlenmesidir.²²⁷ Any. m.10 kapsamında düzenlenen kanun önünde eşitlik ilkesi açıkça eylemli değil hukuksal eşitlik öngörmektedir.²²⁸ Any. m.10 kapsamında düzenlenen eşitlik ilkesi vergilendirme açısından da geçerlidir.²²⁹ Eşitlik ilkesinin amacı, aynı şartlarda bulunan kişilerin kanunla aynı işleme tabi tutulmasını sağlamak ve kişilere kanun önünde ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını engellemektir.²³⁰ Vergide eşitlik ilkesi mükelleflerin genel vergi yüküne kendi ödeme gücü oranında katılmasını ifade

²²³ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 44; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 191.

²²⁴ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 63.

²²⁵ agt. s. 63.

²²⁶ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 39.

²²⁷ agm. s. 15.

²²⁸ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 104.

²²⁹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 12; Nihal SABAN 2022, age. s. 65.

²³⁰ Metin GÜNDAY 2017, age. s. 61; AYM., 31.10.2013 T., 2013/41 E., 2013/124 K. (R.G., 28.12.2013-28865) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-124-nrm.pdf> E.T. 26.11.2024.

etmektedir.²³¹ Çoğulcu demokraside eşitlik kavramı kanun önünde eşitlik şeklinde gelişmiştir.²³² Bu ilkenin anlamı kanunların herkese, toplum içinde bulunan konumları, ekonomik gücü, kökeni ne olursa olsun herhangi bir ayırım yapılmadan uygulanmasıdır.²³³

Vergilendirme işlemlerinde eşitlik hususunda iki yapısal yöntem bulunmaktadır: dikey ve yatay eşitlik.²³⁴ Yatay eşitlik, vergilendirme işlemlerinde benzer durumda bulunan kişilerin eşit işlem tabi tutulması iken, dikey eşitlik de vergilendirmede farklı koşullar altında bulunan kişilerin farklılıkları ölçüsünde vergilendirilmeleridir.²³⁵ Yatay eşitliğin hukuk devleti kavramının yasa önünde eşitlik ilkesi ile bulunduğu söylenebilir.²³⁶ Dikey eşitlik ise kanun koyucunun değer yargıları ve sosyal devlet ilkesine göre belirlenmektedir.²³⁷ Vergilendirme işlemlerinde kişilere eşitlik uygulanabilmesi için hem maddi hem de yeterli benzerlik bulunması şarttır.²³⁸ Başka bir deyişle ödeme gücü yüksek olan mükelleflerden daha fazla vergi alınmalıdır.²³⁹

1.3 ANAYASAL İLKELER

Vergilendirme işlemlerinde uyulması gereken anayasal ilkeler Temel Haklar ve Ödevler başlığını taşıyan İkinci Kısımın, Siyasi Haklar ve Ödevler alt başlığında yer alan Dördüncü Bölümdeki m. 73'te yer alan Vergi Ödevi; “ *Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde*

²³¹ AYM., 16.01.2003 T., 2001/36 E., 2003/3 K. (R.G., 21.11.2003- 25296) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2003-3-nrm.pdf> E.T. 26.11.2024.

²³² Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 27.

²³³ age. s.. 27.

²³⁴ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 15.

²³⁵ Metin GÜNDAY 2017, age. s. 62; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 15; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 12; Nihal SABAN 2022, age. s. 66.

²³⁶ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 12; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 15; Metin GÜNDAY 2017, age. s. 62; Nihal SABAN 2022, age. s. 66.

²³⁷ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 16.

²³⁸ agm. s. 17.

²³⁹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 12; Nihal SABAN 2022, age. s. 68.

*değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmü ile belirlenmiştir.*²⁴⁰ Verginin genelliği, kanuniliği, mali güce göre vergilendirme, verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ve sosyal devlet ilkeleri madde kapsamında belirtilmiştir. Vergilendirme süreçlerinde belirtilen ilkelere riayet edilmesi vergi uygulamalarının adaletli ve etkin olmasında son derece önemlidir.²⁴¹

1.3.1 Kanunilik İlkesi

Vergilendirmede kanunilik ilkesi, bir vergi kanununda hem vergiyi hem de vergiden doğan ödev ve ilişkilerin kanunla düzenlenmesi anlamına gelmektedir.²⁴² Verginin kanuniliği ilkesi gereğince bütün vergilerin kanuna dayalı olması gerekmektedir.²⁴³ Kanunilik ilkesi yasama organının vergilendirme yetkisini Anayasal esaslara uygun olarak kanunlara bağlı şekilde kullanmasını ifade etmektedir.²⁴⁴ Vergide kanunilik ilkesi Any. m.2 kapsamında yer alan hukuk devleti ilkesinin gereği olarak tesis edilmiştir.²⁴⁵ Vergilendirmede kanunilik ilkesi; vergi, resim vb. mali yükümlülüklerle dair düzenlemelerin hem şekli hem de maddi anlamda kanun çerçevesinde gerçekleşmesini öngören bir ilkedir.²⁴⁶ Vergilendirme işlemlerinde idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçilebilmesi için mali yükümlülüklerin kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir.²⁴⁷ Örneğin milli piyangodan kazanılan kazançlar gelir olarak gözükmese de bu bedeller GVK’nda sayılmadığından gelir vergisine konu edilemez.²⁴⁸

²⁴⁰ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 12; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 159; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 101; Nihal SABAN 2022, age. s. 61; AY. m.73 için bkz. <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/> E.T. 27.11.2024.

²⁴¹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 101; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 159; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 12; Nihal SABAN 2022, age. s. 61.

²⁴² Caner KOYUNCU 2016, age. s. 152; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 13.

²⁴³ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 51; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 13; Nihal SABAN 2022, age. s. 62; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 40.

²⁴⁴ Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 130; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 152; Nihal SABAN 2022, age. s. 62.

²⁴⁵ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 13; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1264.

²⁴⁶ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 51; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 152; Nihal SABAN 2022, age. s. 62; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 40; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.26.

²⁴⁷ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 152; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1265; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.26.

²⁴⁸ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 9.

Keyfi uygulamaların önüne geçilmesi için vergi kanunu şarttır.²⁴⁹ Başka bir deyişle vergi kanununda ilgili verginin konusu, muhatabı, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, vergi tarifesi, istisna, indirim, muafiyetler ile vergilendirmede uygulanacak usul ve yöntemin hüküm altına alınması ve idarenin takdirini gerektirecek boşlukların olmaması gerekmektedir.²⁵⁰ Örneğin vergi dairesi, vergi borcunu ödemeyi geciktiren mükellefe sadece gecikme zammı uygulamak zorundadır, başkaca bir yaptırım da bulunamaz.²⁵¹

Kanunilik ilkesinin istisnaları da bulunmaktadır.²⁵² Any. m.73 kapsamında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir hükmü ile kanunilik ilkesi yumuşatılmıştır.²⁵³ Kanun ile Cumhurbaşkanına verilen takdir yetkisi gelir vergisinde tevkifat uygulaması, katma değer vergisinde vergilendirme dönemi gibi bazı durumlarda Hazine ve Maliye Bakanlığına da tanınmaktadır.²⁵⁴

Vergilendirmede kanunilik ilkesi idarenin keyfiyet içeren uygulamalarının önüne geçtiği gibi idare ve mükelleflerin bazı uygulamalarına da kısıtlamalar getirmektedir.²⁵⁵ Bu kısıtlamalar geçmişe yürüme yasağı, kıyas ve mükelleflerin özel sözleşmelerinin geçersizliğidir.²⁵⁶ Kanunların geçmişe yürümemesi ilkesi bir kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulanacağını ifade etmektedir.²⁵⁷ Bu ilke kapsamında kanunun yürürlük tarihinden önce gerçekleşen olay ve işlemler üzerinde yeni yürürlük tarihli kanun geçersiz olacaktır.²⁵⁸ Bu ilkenin maksadı kanun koyucunun

²⁴⁹ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 152.

²⁵⁰ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 51; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 154.

²⁵¹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 13.

²⁵² Nihal SABAN 2022, age. s. 64; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 14; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 165.

²⁵³ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 14; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 164; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1268.

²⁵⁴ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 165; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 15.

²⁵⁵ age. s. 10; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 160.

²⁵⁶ age. s. 160; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 9; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.29.

²⁵⁷ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 47; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 22; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 10; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 160; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 50; ; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 153; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 25; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1292; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.29.

²⁵⁸ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 50; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 160; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 22; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 47; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 153; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 25; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1292.

keyfi davranmasını engellemek ve kişilerin hukuki güvenliğini sağlamaktır.²⁵⁹ Geçmişe yürüme yasağı vergi kanunları için de geçerlidir.²⁶⁰ Mükelleflerin ticari planları yürürlükte bulunan vergi kanunlarına göre şekillenmekte olup, sonradan çıkan bir vergi kanununun geçmiş dönemleri de kapsamı halinde mükellefin devlete ve hukuk düzenine güveni sarsılacak ve ticari hayat olumsuz etkilenecektir.²⁶¹ Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği kanunilik ilkesinin tamamlayıcı unsurlarındandır.²⁶² Geçmişe yürüme yasağı ile ilgili bir hüküm Any. kapsamında bulunmamakla birlikte bu ilke AYM ve Danıştay'ın içtihadı birleştirme kararı ile denetlenmektedir.²⁶³

Kanunilik ilkesinin getirdiği diğer bir kısıtlama ise kıyas yasağıdır.²⁶⁴ Kanunilik ilkesi gereğince kıyas ile vergi yükünde değişiklikler yapılabileceğinden vergi hukukunda kıyas yasağı bulunmaktadır.²⁶⁵ Vergi kanununda boşluk olması halinde kıyas ile doldurulamaz.²⁶⁶ Yasada açık hüküm bulunmayan hallerde hâkim, boşluğu doldurmak için hukukun genel ilkelerinden yararlanacaktır.²⁶⁷ Vergi hukukunda kıyasa başvurulması, yasa ile vergiye tabi olduğu açıkça öngörülmemen yeni olay ve işlemlerin de vergi kapsamına alınmasına neden olacağından, bu durum verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir.²⁶⁸ Yasasız vergi olmaz ilkesi gereğince vergi hukukunda kıyas yasağı bulunmaktadır.²⁶⁹ Ayrıca vergi hukukunda kıyas ile yoruma başvurulması hukuk devleti ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine aykırı

²⁵⁹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 47; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 22; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 160; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 154.

²⁶⁰ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 10; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 160; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 22; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 47; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.29.

²⁶¹ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 160; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 22; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 47; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 154.

²⁶² Caner KOYUNCU 2016, age. s. 160.

²⁶³ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 49; Danıştay İBK 07.03.1989 T., 1988/5 E., 1989/3 K. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/ictihatlari-birlestirme-kurulu-e-1988-5-k-1989-3-t-3-7-1989-1> E.T. 27.11.2024; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 10; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 22.

²⁶⁴ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 160; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1295.

²⁶⁵ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 162; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 22; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 10; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1295.

²⁶⁶ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 51; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 29; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 185; Nihal SABAN 2022, age. s. 189; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.30.

²⁶⁷ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 17; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 22; Nihal SABAN 2022, age. s. 189.

²⁶⁸ Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 29; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 51; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 187.

²⁶⁹ Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 185; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 16.

düşecektir.²⁷⁰ Örneğin Emlak Vergisi Kanunu, bina, arazi ve arsayı vergi konusu olarak saymıştır ve bunun yanı sıra Türk Medeni Kanunu da tapu siciline kaydedilen hak ve madenleri de gayrimenkul mülkiyeti kapsamına almış olmasına rağmen bunlar üzerinden de kıyas ile emlak vergisi alınamaz.²⁷¹ Zira bu durumda verginin konusu genişletilmiş olur ve bu durum güvenlik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir.²⁷²

Kanunilik ilkesi kapsamında mükelleflerin yapacağı özel sözleşmeler de kısıtlamalara tabi tutulmaktadır.²⁷³ Zira kanunda belirtilmeyen bir kişiye mükellefiyet veyahut sorumluluk devredilen sözleşmeler geçersiz sayılmaktadır.²⁷⁴ Kanundan doğan mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler VUK m.8/3 uyarınca sadece kanunda yer alan istisnalar dâhilinde yapılabilecektir.²⁷⁵

1.3.2 Verginin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi

Verginin kamu giderlerini karşılığı olma ilkesi Any. m.73/1 kapsamında hüküm altına alınmıştır. Verginin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi idarenin keyfi olarak vergilendirme uygulamalarını engellemek üzere ortaya çıkmıştır.²⁷⁶ Bu ilke vergilerin yalnızca kamu giderlerini karşılamak maksadı ile talep ve tahsil edilmesi ve tahsil edilen vergilerin de kamu hizmetlerinin dışında kullanılmamasını ifade etmektedir.²⁷⁷ Vergiler kamusal hizmetlerin yerine getirilebilmesi maksadı ile milli ekonomiden devlet tarafından toplanılmaktadır.²⁷⁸ Any. kapsamında belirtilen kamu giderleri, devletin ekonomik ve sosyal amaçları gözetilerek yapılan giderlerdir.²⁷⁹ Kamusal hizmetler ise kamu tüzel kişiliği veya kamu tüzel kişiliğinin denetim ve gözetimine tabi özel hukuk tüzel kişilerinin yapmış oldukları faaliyetlerdir.²⁸⁰

²⁷⁰ age. s. 29.

²⁷¹ age. s. 29; Yusuf KARAKOÇ 2019, age. s. 185.

²⁷² age. s. 185; Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 144.

²⁷³ agm. s. 145; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 163.

²⁷⁴ Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 145; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 163.

²⁷⁵ age. s. 164; Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 145.

²⁷⁶ agm. s. 145; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 120; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.18.

²⁷⁷ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 121; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1296.

²⁷⁸ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 121.

²⁷⁹ age. s. 121.

²⁸⁰ age. s. 121; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1296.

Kamu giderlerinin karşılığı olan vergiler dar anlamda vergilerdir.²⁸¹ Dar ve geniş anlamda vergi ayrımı Any. m.73 kapsamında önem arz etmektedir.²⁸² Zira Any. m.73 kapsamında ilk iki fıkrada dar anlamda vergiler; 3 ve 4. Maddelerinde de geniş anlamda vergiler kastedilmektedir.²⁸³ Dar anlamda vergilendirmede mali güç yaklaşımı benimsenirken, geniş anlamda vergilendirmede somut karşılık veya yararlanma bulunmamaktadır.²⁸⁴ Verginin kamu giderlerinin karşılığı olma ilkesi neticesinde devletin toplamış olduğu vergileri belirli kişi ya da zümrelere tahsis edilmeksizin kamusal harcamalarda kullanılarak vergi yüküne katlanan mükelleflere geri dönüşümü sağlanmaktadır.²⁸⁵

1.3.3 Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güce göre vergilendirme diğer adı ile vergi adaleti ilkesi, kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini ifade etmektedir.²⁸⁶ Mali güce göre vergilendirme ilkesi Any. m.73 ilk fıkra hükmü ile güvence altına alınmıştır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınması olup, mali gücü fazla olanın mali, gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesi gerektirmektedir.²⁸⁷ Vergilemede adaletin sağlanabilmesi, eşit olanların eşit işleme tabi tutulmasına ve ödeme gücü ile orantılı vergi alınmasına bağlıdır.²⁸⁸

Any. m.73 kapsamında belirtilen mali güç, ödeme gücünün kaynağı, nedeni ve varlık koşulu olarak tanımlanmaktadır.²⁸⁹ Vergi ödeme gücü ise bir kişinin geçim

²⁸¹ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 121; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1296.

²⁸² Caner KOYUNCU 2016, age. s. 121; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 53.

²⁸³ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 122.

²⁸⁴ age. s. 122; Yusuf KARAKOÇ 2013, agm. s. 1296; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 53.

²⁸⁵ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 122.

²⁸⁶ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 37; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 129; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 53; Nihal SABAN 2022, age. s. 68.

²⁸⁷ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 132; AYM., 31.10.2013 T., 2013/72 E., 2013/126 K. (RG. 04.01.2014-28892)

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-126-nrm.pdf> E.T. 27.11.2024; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 53; Nihal SABAN 2022, age. s. 68; Begüm DİLEMRE ÖDEN 2017, agt. s.19.

²⁸⁸ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 37; Nihal SABAN 2022, age. s. 68.

²⁸⁹ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 164; AYM., 31.10.2013 T., 2013/41 E., 2013/124 K. (RG. 28.12.2013-28865) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-124-nrm.pdf> E.T. 27.11.2024.

gelirinin üzerindeki kısımdır.²⁹⁰ Adaletli bir vergi sisteminde kimden ne kadar vergi alınacağına mükelleflerin kişisel durumları belirlemektedir.²⁹¹ Bu bağlamda zengin ve fakirden aynı miktarda vergi alınmaması, insani yaşam gelirinin vergi dışı bırakılması, kişinin çocuk sayısı, emek ve sermaye gelirinin vergilendirilmesinde farklı muamele yapılması gibi esaslar vergilendirmede göz önüne alınmalıdır.²⁹² Türk Vergi Hukukunda mali sorumlulukta adaletli ve dengeli dağılım ile eşitlik ilkeleri esastır.²⁹³

Kamu maliyesinde kişilerin mali güçleri gelir, servet ve harcama göstergeleri ile tespit edilebilir.²⁹⁴ Mali güce göre vergilendirme ilkesine uyulması ve vergide adaleti sağlayabilmek adına çeşitli araçlar ve tedbirlerden faydalanılır.²⁹⁵ Örneğin geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi, sosyal amaçlı vergi muafiyeti, vergi indirimleri, zorunlu gereksinimlerin vergilerinin düşük, lüks tüketimlerin vergilerinin yüksek vergilendirilmesi bu tedbirlerin başında gelmektedir.²⁹⁶ Bu tedbir ve araçların maksadı mükelleflerin mali güçlerine en uygun oranda ve en adil miktarda vergi alınabilmesidir.²⁹⁷

Vergi sisteminde mali güce göre vergi alınmaması halinde mükellefler arası adil davranma ortadan kalkacağından vergi kaçakçılığı yayımlaşabilir, vergi ödevlerini yerine getiren ve getirmeyen mükellefler arasında eşitsizlik meydana gelebilir.²⁹⁸ Vergileme sürecinde mali güce göre vergi alınması ilkesinin uygulanması halinde adaletli yaklaşım ve mükellefler arasındaki eşitlik ve denge sağlanacağından kişiler tarafından vergi yüküne uyum eğilimini artıracaktır.²⁹⁹ Mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı bir düzenleme veya uygulama aynı zamanda eşitlik ve vergi adaleti

²⁹⁰ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 132.

²⁹¹ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 37; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 131.

²⁹² Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 38.

²⁹³ Danıştay İçt. Bir. K., 16.01.2001, E. 1999/3, 2001/3, in DKD, Y. 1, S. 2, 2003, s. 79; “İkmalen veya re’sen yapılan tarhiyatlarda fon payı alınamayacağı kabul edilirse gerçek gelirini ya da kurum kazancını beyan ederek fon payını da, bu matraha göre belirlenen verginin %10’u kadar hesaplayarak ödeyen yükümlü ile gerçek gelirini beyan etmeyerek noksan vergi ve fon payı ödeyen ya da beyanname vermeyerek hiç fon payı ödemeyen yükümlü arasında mali yüküme katılmada eşitlikten, mali yükümlünün adaletli dağılımından söz etmeye olanak kalmayacağından, böyle bir uygulama Vergi Hukukunun bu ana ilkeleri ile de bağdaşmaz.”

²⁹⁴ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 53; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 37; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 131; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 165.

²⁹⁵ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 53; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 131; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 44.

²⁹⁶ agm. s. 44; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 53; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 131-135.

²⁹⁷ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 44.

²⁹⁸ Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 138; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 45.

²⁹⁹ Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 138; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 46.

ilkesine aykırılık oluşturacaktır.³⁰⁰ Mahremiyet hakkının vergilendirme işlemleri sırasında da idarenin mükellefe karşı olan üstünlüğü ve sahip olduğu denetim ve kontrol işlevi karşısında korunması gerekmektedir. Zira vergiler, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacı ile kullanılan temel finansman araçlarıdır.³⁰¹ Bu sebeple bireylerin vergilemeye esas alınan mali gücü ile iktisadi ve ekonomik unsurları, mükelleflerin kendisi ve bağlantılı olan gerçek ve tüzel kişilerin bilgilerine de vergi dairesi tarafından erişilebilmektedir. Mükellefler tarafından devlete güven duygusu içerisinde beyan edilen vergi bilgilerinin söz konusu bilgileri öğrenen kişilerce mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık teşkil edebilecek şekilde kanuna aykırı kullanılmasına karşılık mükellef bilgileri VUK m.5 kapsamında güvence altına alınmıştır. Zira vergi dairesi çalışanları tarafından elde edilen bilgiler, mükelleflerin özel hayat alanlarında gerçekleşen olay ve durumlara ilişkin olduğu için vergi mahremiyeti, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken yapabileceği olası müdahalelerine karşı çerçeve oluşturarak, mükelleflerin haklarının korunmasını sağlar.³⁰²

1.3.4 Verginin Genelliği İlkesi

Verginin genelliği ilkesi toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğünde olduğunu ifade etmektedir.³⁰³ Dayanağını Any. m.10 hükmünden alan genellik ilkesi Any. m.73 ilk cümle “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” demek suretiyle kanun koyucu “herkes” ibaresi ile genellik ilkesine dikkat çekmiştir.³⁰⁴ Fakat bu hükümden her şartta ve kesin olarak herkesin vergi ödeyeceği anlaşılmamalıdır.³⁰⁵ Zira toplumda vergiye tabi geliri olmayan, servet ya da harcaması bulunmayan, başka bir deyişle mali gücü bulunmayan kişiler de bulunmaktadır.³⁰⁶ Vergide genellik ilkesi

³⁰⁰ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 165; Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 138.

³⁰¹ Demet AKDENİZ 2021, agt. s. 76.

³⁰² İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s.2.

³⁰³ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 131; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 38; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 41; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 12; Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 138.

³⁰⁴ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 38; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 105; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 40.

³⁰⁵ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 105; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 38.

³⁰⁶ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 40; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 105.

mali gücü bulunan kişi ya da kurumlar arasında ayırım yapılmaksızın vergi toplanılmasını ifade etmektedir.³⁰⁷ Genellik ilkesi ile devlet, egemenlik yetkisine ölçüt getirerek toplum içerisinde ayırım yapılmaksızın kişilerin vergilendirmeye tabi tutulacağını kabul edilmektedir.³⁰⁸ Vergi adaletinde araç olan genellik ilkesi neticesinde herkes kendi gelir, servet ve harcama miktarı üzerinden vergi yüküne katlanmaktadır.³⁰⁹

Vergide genellik ilkesi herhangi bir ayırım yapılmadan mali gücü bulunan herkesin vergi yükümlülüğüne dâhil olmasını ve vergi ödemesini ifade eder.³¹⁰ Fakat genellik ilkesinin istisnaları da bulunmaktadır.³¹¹ Vergilendirmede muafiyet ve istisnalar ile mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veyahut gelir grupları vergi yükü dışında tutulmaktadır.³¹² Vergi muafiyeti, kanun ile vergiyi doğuran olay bulunmasına rağmen belirli kişi veya grupların vergi dışı bırakılması iken vergi istisnası kanun çerçevesinde vergilendirilmesi gereken belirli bir kısmın vergi dışı bırakılmasıdır.³¹³ Serbest ticaret bölgeleri içerisinde bulunduğu ülkenin gümrük vergilerinden muaf olurken genellik ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.³¹⁴ Ayrıca yasama organı tarafından vergi tekniğini kolaylaştırmak maksadı ile getirdiği teşvik gibi hususlar da genellik ilkesinin istisnasını oluşturmaktadır.³¹⁵

³⁰⁷ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 38; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 105.

³⁰⁸ age. s. 103; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 39.

³⁰⁹ agm. s. 39; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 103.

³¹⁰ AYM., 31.10.2013 T., 2013/41 E., 2013/124 K. (RG. 28.12.2013- 28865) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-124-nrm.pdf> E.T. 27.11.2024.

³¹¹ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 39; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 106.

³¹² Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 41; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 173; AYM., 01.04.2010 T., 2008/110 E., 2010/55 K. (RG. 21.06.2010- 27619) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2010-55-nrm.pdf> E.T. 28.11.2024.

³¹³ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 41; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 105.

³¹⁴ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 42; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 173; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 105.

³¹⁵ Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 173; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 105; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 42.

1.3.5 Sosyal Devlet İlkesi

Sosyal devlet ilkesi 1961 Anayasası ile hukukumuzda girmiş olup, 1982 Anayasası ile Cumhuriyetin ilkeleri arasında yer almıştır.³¹⁶ Bu ilke devletin, vatandaşların sosyal durumlarını iyileştirmeyi, belirli bir yaşam düzeyi sağlamayı ve kişileri sosyal güvenliğe kavuşturmayı hedeflediğini ifade etmektedir.³¹⁷ Sosyal devlet ilkesi ulusal geliri artırmayı, ulusal gelirin adaletli şekilde dağılımını sağlamayı, kişilerin özgürlüklerini gerçekleştirmesini sağlamak maksadı ile maddi olanak sunmayı ve bireyleri sosyal güvenliğe kavuşturmayı amacını taşımaktadır.³¹⁸

Sosyal devlet ilkesi, doğuştan sahip olunan onurlu bir hayat sürdürme ve kişinin maddi manevi varlığını geliştirmesinin bir devlet görevi olduğunu ifade etmektedir.³¹⁹ Bu yönüyle sosyal devlet ilkesi, hukuk devleti ilkesinin çağdaş görüntüsüdür.³²⁰ Hukuk devleti ilkesinin eşitlik anlayışı yasa önünde eşitlik iken sosyal devlet ilkesi ise sosyal adalete uygun fırsat eşitliğini benimsemektedir.³²¹ Ayrıca hukuk devleti ilkesi vergi adaletinin yatay yönü ile ilgilenirken sosyal devlet ilkesi gelir, servet, harcama, aile durumu vb. gibi hususlarda farklı konumlarda olanların ne ölçüde vergiye tabi olacakları ile başka bir deyişle verginin dikey adalet yönü ile ilgilenmektedir.³²² Sosyal devlet ilkesi kişilere sağlanan hukuki güvencelere ek olarak ekonomik ve sosyal güvenceler de sağlamaktadır.³²³

Sosyal devlet, vergilendirmeyi hem sosyal adaletin hem de gelir ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde ve planlı kalkınma da araç olarak

³¹⁶ Ergun ÖZBUDUN 2011, age. s. 99; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 159; İl Han ÖZAY 1986, age. s. 78; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 188.

³¹⁷ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 78; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 159; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52; Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.129; Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 138.

³¹⁸ Ergun ÖZBUDUN 2011, age. s. 99; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.. 159-160; İl Han ÖZAY 1986, age. s. 79; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 189; Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.129; Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 144.

³¹⁹ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 79; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 189; Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.130.

³²⁰ Caner KOYUNCU 2016, age. s. 189; İl Han ÖZAY 1986, age. s. 79; Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 146.

³²¹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52.

³²² Caner KOYUNCU 2016, age. s. 190; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52; Abdullah TEKBAŞ 2010, agm. s.135; Nami ÇAĞAN 1980, agm. s. 144.

³²³ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52; Caner KOYUNCU 2016, age. s. 190.

kullanmaktadır.³²⁴ Serbest piyasa ekonomisinde çeşitli nedenlerle (tekelleşme, piyasa oyunları vs.) gelir ve servet dağılımını gerçekleştirememekte ve kişiler arasında fırsat eşitsizliği ortaya çıkmaktadır.³²⁵ Sosyal devlet ilkesi kapsamında devlet vergiyi tarafsız mali güç olarak kullanarak sınıf ve gruplar arasındaki eşitsizliği gidererek sosyal dengeyi kurmakta kullanmaktadır.³²⁶

1.3.6 Şeffaflık İlkesi

Şeffaflık ilkesi, idarenin karar alma sürecine katılımın açık olması, kamu yönetiminin elinde bulunan bütün bilgi ve belgelere ulaşma imkânının bulunması ve ilgililerin karar alma sürecine katılabilmesi şeklinde ifade edilmektedir.³²⁷ Danıştay kararlarında şeffaflık, devletin ekonomik, siyasî, idarî ve sosyal konularda aldığı kararlara ve yaptığı uygulamalara, bireyler tarafından zamanında ve güvenilir bir biçimde erişilebilmesi olarak tanımlanmaktadır.³²⁸

Şeffaflık ilkesi esasen demokratik yönetim ve yönetimde demokrasi kavramları ile doğrudan ilişkilidir.³²⁹ Yönetimde demokrasi, şeffaflık ilkesi ile gerçekleştirebileceğinden şeffaflık “Günüşığında yönetim” ile sağlanacaktır. Günüşığında yönetimin diğer bir ifade ile yönetimde demokrasinin üç temel unsuru bulunmaktadır.³³⁰ Bu unsurlardan ilki, idarenin karar alma mekanizmasının önceden belirlenmiş bir usule tabi olmasıdır.³³¹ Söz konusu usul sadece belirli işlem türleri için değil, yönetsel uygulamalar için de geçerli olmalıdır.³³² Ülkemizde vergi işlemlerinde usul, özel kanun ile belirlenmiş olsa da idarenin kanun dışında kalan işlem ve muamelelerde genel düzenleyici işlem veyahut genel kararlar ile işlem yapması bu temel unsur ile bağdaşmamaktadır.³³³ Bu durumda vergi işlemlerinde idare tarafından

³²⁴ age. s. 188; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 52; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 168.

³²⁵ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 54; Mustafa Erkan ÜYÜMEZ 2010, agm. s. 168.

³²⁶ agm. s. 168; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 54.

³²⁷ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 6; Serkan AĞAR (2012), “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, Cilt 2, s. 364, <https://www.serkanagar.com.tr/cms-uploads/D%2011.pdf> ET.01.12.2024.

³²⁸ Danıştay 8. D., T. 30.04.2015, E. 2014/8893, K. 2015/3715; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 366.

³²⁹ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 6; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 366.

³³⁰ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 6.

³³¹ age. s. 6.

³³² age. s. 6.

³³³ age. s. 6; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 366.

tüm işlemleri yaparken uyulması gereken usul kuralları ayrıca bir kanunda belirlenmeli ve bu kurallar kişiler tarafından bilinebilir olmalıdır.³³⁴

Şeffaflık ilkesinin ikinci unsuru ise bilgi edinme özgürlüğü olarak ifade edilmektedir.³³⁵ Genel idari usul hükümlerinin ayrıca idarenin elinde bulunan bilgi ve belgelere ulaşma imkânı sağlaması gerekmektedir. Düzenleyici genel işlemlerin pek çoğu Resmi Gazete’ de (RG) yayınlanmadığından söz konusu düzenlemelerin ne olduğu ve sürecin nasıl işleyeceğine dair kişilerin bilgisi bulunmamaktadır.³³⁶ Demokratik ve hukukun üstünlüğünü benimseyen, bu hususta ilerlemeyi arzulayan devletlerde, idarenin bünyesindeki bilgi ve belgelere toplumdaki her bireyin ulaşması, kimi istisnalar ve şartlar dâhilinde serbest olup, devletin işlemlerinde şeffaflık esas, gizlilik ise istisnadır.³³⁷ Toplamların ileri demokrasiye ulaşmaları, şeffaf bir yönetimin ve gerektiğinde hesap verilebilir olmanın tesisi ile mümkündür. Bu hususların sağlanması ise ancak idarenin sahip olduğu bilgi ve belgelere bireylerin de ulaşması ile mümkün olur.³³⁸ Kamu idaresinin; adaletli, efektif ve ahlâk kurallarına uygun çalışmaları için bireylerin bu yönetimlerin işleyişleri ve icraatlarına dair bilgi sahibi olmaları zorunludur. Bu sebeple, iyi yönetim sağlanması için bilgi edinme hakkının da dikkate alınması şarttır. Bunun için de, bireylerin bilgi edinmelerinin ve bunun yanı sıra yargıya erişimin tam olarak tesis edilmesi gerekir.³³⁹

İdare tarafından, haklarında yapılan işlemin hak sahiplerinin Anayasa ile güvence altına alınan bilgi edinme hakkı kapsamında sorgulanıp, denetlenebilecek olmasının bilinmesi, idarenin tek yanlı işlem yapma yetkisini keyfilikten kurtarmaktadır.³⁴⁰ Şayet şeffaflık ve bilgi edinme hakkı yoksa hukuk devletinin gerçekleşmesi ve hukukun hâkim kılınabilmesi mümkün olmamaktadır.³⁴¹ Yönetimde

³³⁴ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 2.

³³⁵ age. s. 6; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366.

³³⁶ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 5.

³³⁷ Erdoğan İSHAKOĞLU (2003), "Vatandaşın Bilgi Edinme Hakkı", Adalet Dergisi, S. 14, s. 136 akt. Selman Sacit BOZ, Cihat YURDAER ve Yunus ERASLAN (2019), "İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 3, s. 511, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/897702> ET.16.01.2025.

³³⁸ YAŞAMIŞ Firuz D. (2004), "Anayasa Hukuku Açısından Bilgi Edinme Hakkı", *Türk İdare Dergisi*, Cilt 76, Sayı 444, s. 13 akt. Selman Sacit BOZ, Cihat YURDAER ve Yunus ERASLAN 2019, agm. s. 511.

³³⁹ YAŞAMIŞ age. s. 3-4; age., s. 31 Akt. Selman Sacit BOZ, Cihat YURDAER ve Yunus ERASLAN 2019, agm. s. 511.

³⁴⁰ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 6; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 366.

³⁴¹ Adnan KÜÇÜK (2017), "Hukukun Hâkim Kılınmasının Bir Gereği Olarak İdarî Şeffaflık ve Bilgi Edinme Hürriyeti", *Liberal Düşünce Dergisi*, Cilt 22, Sayı 86, s. 75.

şeffaflık idarenin yerine getireceği her türlü tasarrufların hukuki düzenlemelerle belirli usule bağlandığı; kişilerin ilgi duyduğu ve idarenin elinde de mevcut olan devlet sırrı kapsamında değerlendirilmeyen her türlü bilgi ve belgelerin iletilmesini isteyebilme, idarenin karar oluşturma sürecinden haberdar olabilme ve bunların oluşumuna katılabilme ve etkileyebilme haklarını içeren bir ilkedir.³⁴²

Günüşığında yönetim diğer bir deyişle şeffaflık ilkesinin üçüncü unsuru idarenin karar alma süreçlerinin aleni olmasıdır. Unsur detaylandırıldığı zaman idarenin karar almak üzere yaptığı toplantılara talepte bulunanların yetkili olarak katılma hakkının bulunmasıdır.³⁴³ Fakat ülkemizde kişilerin hangi düzey veya aşamada olursa olsun idarenin karar alma sürecine demokratik yollardan katılabilme olanağı bulunmamaktadır.³⁴⁴ İlerleyen bölümlerde hukuk devleti ilkesinin görüntüsü olan şeffaflık ilkesi kapsamında yer alan bilgi edinme hakkı ve bu hakkın istisnası niteliğinde bulunan vergi mahremiyeti kavramları irdelenecektir.

³⁴² Bülent TANÖR (1994), Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, 3. B. BDS y., İstanbul, s. 167 Akt. Adnan KÜÇÜK 2017, agm. s. 78; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 366; Cavidan SOYKAN (2007), "Avrupa İnsan hakları İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı", *AÜHFD*, 56(2), s. 65. <https://dergipark.org.tr> ET. 02.12.2024; Yusuf Ziya POLATER 2016, "Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Devlet Sırrı", *TBB Dergisi*, Cilt 122, s. 100, <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-122-1543> ET. 02.12.2024; İbrahim KAYLAN (2016), *Bilgi Edinme Hakkının Sınırları Ve Yargısal Denetim*, (Doktora Tezi), Kocaeli Üniversitesi, s. 16, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=VXZHmgIfXJX7-RAJpfMfhw&no=cLml7iRgC1na2rOwHjg9lQ> ET. 02.12.2024.

³⁴³ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 5.

³⁴⁴ age. s. 15; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368.

BÖLÜM II

BİLGİ EDİNME HAKKININ (ŞEFFAFLIK İLKESİNİN) İSTİSNASI: VERGİ MAHREMİYETİ

2.1 BİLGİ EDİNME HAKKI

Hukuk devleti ilkesinin maddi ve şekli gerekleri mevcut olmaksızın hukuk devletinin gerçekleşmesi kabil görünmemektedir. Bütün bu gerekler mevcut olsa bile, şayet şeffaflık ve bilgi edinme hakkı yoksa hukuk devletinin gerçekleşmesi ve hukukun hâkim kılınabilmesi mümkün olmamaktadır.³⁴⁵ Şeffaflık ilkesi daha önceki bölümlerde detaylıca izah edildiği üzere; yönetimde demokrasinin bulunması tabiri caiz ise günışığında yönetimdir.³⁴⁶ Şeffaflık ilkesinin gerçekleşebilmesi için en önemli unsur ise bilgi edinme özgürlüğüdür.³⁴⁷ Ülkemizde kanunlar aracılığı ile bilgi edinme hakkı tanınmış olsa da aynı kanunlarda “gizli bilgi”, “ticari sır”, “devlet sırrı”³⁴⁸ gibi kavramlar yer aldığından ve bu kavramların kapsam ve içerikleri belirlenebilir olmadığından kişiler hakkını kullanmayı talep ettiği anda kamu görevlisinin insafı ile karşı karşıya kalmaktadır.³⁴⁹

Hakkın aranabilmesi, hukuki ihlalin giderilebilmesi, kişilerin, idarenin elinde bulunan her türlü bilgi ve belgelerin tamamına ulaşabilmesini zorunlu kılmaktadır.³⁵⁰

³⁴⁵ Adnan KÜÇÜK 2017, agm. s. 75; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 16.

³⁴⁶ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 6; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 16.

³⁴⁷ Serkan AĞAR 2012, agm. s.365; Cavidan SOYKAN 2007, agm. s. 65; Gürsel ÖZKAN (2004), *Demokratik Yönetimin Birinci Adımı Bilgi Edinme Hakkı*, s.42; Türkiye Kamu-Sen, Ankara. <https://turkegitimsen.org.tr/storage/2021/10/84-pdf.pdf> ET.03.12.2024.

³⁴⁸ Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 100.

³⁴⁹ Serkan AĞAR 2012, agm. s.364.

³⁵⁰ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 75; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366.

Şayet idare, hem davalı olacak, hem de elindeki dosyanın içinden sadece kendi seçtikleri bilgileri verecekse, bundan ötesini vermeyecekse; o davada eşitlik ve adaleti sağlamak, ihlali giderebilmek mümkün olamaz.³⁵¹ Bilgi edinme hakkı, başta temel hak ve hürriyetler olmak üzere, demokratik hukuk devletinin, yönetimde demokrasinin ya da demokratik yönetimin birçok ilkesiyle de yakından ve doğrudan ilişkilidir. Bilgi edinme hak ve hürriyeti, esas itibariyle idarenin işlemleri, tutum ve davranışları hakkında kişilerin bilgilenmesi ihtiyacından doğmuştur.³⁵² Bilgi edinme hakkı, idareye karşı ileri sürülebilen, kural olarak idarenin elinde bulunan bilgi ve belgeleri kapsayan bir haktır.³⁵³ Bu kapsamda bilgi edinme hakkı, gerçek ve tüzel kişilerin her konuda, tüm kamu kurum ve kuruluşların kayıtlarında yer alan her türlü bilgi ya da belgenin onaylı bir kopyasını, kopyasının verilmesinin mümkün olmadığı hallerde aslını inceleme imkânını sağlayan bir haktır.³⁵⁴

Kişilere, kamu kurum ve kuruluşlarında veyahut yargı önünde kendilerini idare tarafından yapılan işlemlerden dolayı koruyabilmesi için savunma hakkı tanınmalıdır. Bu savunma hakkı idarenin işlemlerine karşılık anti tez geliştirme ile mümkün olacaktır. Bir idari işlemin hukuka aykırılığı gündeme geldiğinde kişinin anti tez geliştirebilmesi için öncelikle idare tarafından yapılan veya uygulanan işlemi bilmesi, söz konusu işleme dair belgelere ulaşabilmesi gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, bireylerin idareyi sorgulayabilme kanallarının açık olmasını sağlayarak, idarenin işleyişi konusunda onlara hukuk devletinin olmazsa olmazlarından biri sayılan idari işleyiş katılma imkânı tanınmalıdır.³⁵⁵ Tek yanlı işlem yapma yetkisini elinde bulunduran idarenin uhdesinde bulunan işleme konu bilgi ve belgelere, bilgi edinme hakkı kapsamında ulaşılmaktadır. Özellikle ileri bölümlerde detaylıca irdelenecek olan VUK m.5 kapsamında ele alınan vergi mahremiyeti hususunda da şeffaflık ilkesi önem arz etmektedir. Zira mükelleflere ait vergi bilgilerinin kapsam dışında kullanılması kanunen yasaklanmış olsa da bazı hallerde mükellefe uygulanan asıl tarhiyat dayanakları, inceleme sebepleri ve benzeri gibi bilgiler VUK m.5 gerekçe

³⁵¹ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 75; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366; Cavidan SOYKAN 2007, agm. s. 65; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 43.

³⁵² Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ (2004), *Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı*, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 39.

³⁵³ İl Han ÖZAY 1986, age. s. 6; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366.

³⁵⁴ Can AZER (2010), *Bilgi Edinme Hakkı*, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 62-63; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366.

³⁵⁵ Can AZER 2010, age. s. 63; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368.

gösterilerek mükelleflerin kendisine dahi verilmemektedir. Şeffaflık ilkesi ve adil yargılanma hakkı kapsamında her kişi kendisi hakkında yapılan işlem ve gerekçelerini bilme hakkına sahip olduğundan mükellefin kendisini veyahut mükellefiyetini ilgilendiren hususlarda bilgi ve belge verilmemesi kabul edilemez.

2.1.1 Anayasa m. 74 Kapsamında

2010 yılına kadar dilekçe hakkı başlığı ile Anayasada yer alan bilgi edinme hakkı, 07/05/2010 tarihli ve 5982 sayılı Kanunu m. 8 ile “dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” şeklinde değiştirilmiştir.³⁵⁶ Anayasa m. 74 hükmü kapsamında vatandaşlar ve karşılıklılık esası gözetilmek kaydıyla Türkiye’de ikamet eden yabancılar kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikâyetleri hakkında, yetkili makamlara ve Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne (TBMM) yazı ile başvurma hakkına sahiptir.³⁵⁷ İlgili hükmün üçüncü fıkrası uyarınca da herkes, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkına sahiptir.³⁵⁸

Bilgi edinme hakkı, başta temel hak ve hürriyetler olmak üzere, demokratik hukuk devletinin, yönetimde demokrasinin ya da demokratik yönetimin birçok ilkesiyle de yakından ve doğrudan ilişkilidir.³⁵⁹ Bilgi edinme hak ve hürriyeti, esas itibarıyla idarenin işlemleri, tutum ve davranışları hakkında kişilerin bilgilenmesi ihtiyacından doğmuştur.³⁶⁰ Bu kapsamda bilgi edinme hakkı, gerçek ve tüzel kişilerin her konuda, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kayıtlarında yer alan her türlü bilgi ya da belgenin onaylı bir kopyasını, kopyasının verilmesinin mümkün olmadığı hallerde aslını inceleme imkânını sağlayan bir haktır.³⁶¹

Tek yanlı idari işlem yapma yetkisini elinde bulunduran idarenin yetkili organlarınca yapılan işlemlerin hak sahipleri tarafından denetlenmesine imkân veren bu hak, eşit işlem ilkesinin uygulama alanı olmaktadır.³⁶² İdare tarafından, haklarında yapılan işlemin hak sahiplerinin Anayasa ile güvence altına alınan bilgi edinme hakkı

³⁵⁶ 18/10/1982 tarihli 2709 sayılı Anayasa metni gerekçesinden alınmıştır.

³⁵⁷ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 472; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366.

³⁵⁸ Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 112.

³⁵⁹ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 42; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366; Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s. 39; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 24.

³⁶⁰ Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s.39; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 113; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 24.

³⁶¹ Can AZER 2010, age. s. 62-63; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 113.

³⁶² agm. s. 109; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 83.

kapsamında sorgulanıp, denetlenebilecek olmasının bilinmesi, idarenin tek yanlı işlem yapma yetkisini keyfilikten kurtarmaktadır.³⁶³

Bilgi edinme hakkı esas olarak kişilerin savunma hakkı ve adil yargılanma hakkı ile doğrudan bağlantılıdır.³⁶⁴ Kişilere kamu kurum ve kuruluşlarında veya hatta yargı önünde kendilerini idare tarafından yapılan işlemlerden dolayı koruyabilmesi için savunma hakkı tanınmalıdır. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkı kapsamında idari davalar yönünden de tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflara diğer tarafın sunduğu kanıtlar ve görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve karşı görüş ve delil bildirebilme imkânının tanınması gerekmektedir.³⁶⁵ Diğer bir deyişle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının kullanılabilmesi için idarenin işlemlerine karşılık anti tez geliştirme imkanı tanınmalıdır. Bir idari işlemin hukuka aykırılığı gündeme geldiğinde kişinin anti tez geliştirebilmesi için öncelikle idare tarafından yapılan veya uygulanan işlemi bilmesi, söz konusu işleme dair belgelere ulaşabilmesi gerekmektedir.³⁶⁶ Tek yanlı işlem yapma yetkisini elinde bulunduran idarenin uhdesinde bulunan işleme konu bilgi ve belgelere, bilgi edinme hakkı kapsamında ulaşılmaktadır.

2.1.2 Bilgi Edinme Kanunu

4982 sayılı 09/10/2003 tarihli Bilgi Edinme Hakkı Kanunu (BEHK) demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektedir.³⁶⁷ BEHK, bilgi edinme hakkını demokrasi ve şeffaflığın bir gereği

³⁶³ Serkan AĞAR 2012, agm. s.366; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 40; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 114.

³⁶⁴ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 52; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; Turgut CANDAN (2001), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s. 36.

³⁶⁵ Danıştay VDDK, E. 2019/570, K. 2019/467, T. 03.07.2019, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2019-570-k-2019-467-t-3-7-2019> ET. 02.12.2024.; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 53.

³⁶⁶ Başka bir ifadeyle, bireylerin idareyi sorgulayabilme kanallarının açık olmasını sağlayarak, idarenin işleyişi konusunda onlara hukuk devletin olmazsa olmazlarından biri sayılan idari işleyişe katılma imkânı tanınmalıdır. Can AZER 2010, age. s. 63; Recep NARTER (2016), "Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır: Özel Hayatın Gizliliği," *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 197, s.14, <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2016-197> *Vergi Denetimi Surecinde Anayasal Sınır Özel Hayatın Gizliliği-Recep Narter%20.pdf* ET. 12.12.2024.

³⁶⁷ Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 100; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 71; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 65.

olarak görmekte ve devlette demokratikleşme, hukukun üstünlüğü ve şeffaflığın ancak bilgi edinme hakkının tanınmasıyla sağlanabileceğini peşinen kabul etmektedir.³⁶⁸

BEHK; kamu kurum ve kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının faaliyetlerinde uygulanır. Bu bağlamda; merkezi idare kapsamındaki kamu idareleri ve bunlara bağlı, ilgili veya ilişkili kamu kurum ve kuruluşları, köyler hariç olmak üzere mahalli idareler ve bunların bağlı, ilgili veya ilişkili kamu kurum ve kuruluşları, Sosyal Güvenlik Kurumları, üniversiteler, kamu iktisadi teşebbüsleri, döner sermayeli kuruluşlar, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve T.C. Merkez Bankası dâhil; kamu tüzel kişiliğini haiz olarak kurul, üst kurul, kurum, enstitü, teşebbüs, teşekkül, fon ve sair adlarla kurulmuş olan tüm kamu kurum ve kuruluşları, kanun kapsamındadır.³⁶⁹

Bahsi geçen kanun esas olarak istenen bilgi veya belgenin niteliğine göre, kurum ve kuruluşlarca, başvuru sahibine söz konusu bilgi veya belgenin bir kopyasının verilmesini, kopya verilmesinin mümkün olmadığı hâllerde, başvuru sahibinin bilgi veya belgenin aslını inceleyerek not almasına veya içeriğini görmesine veya işitmesine izin verilmesini konu edinmektedir.³⁷⁰

Kanun hak sahibi olan kişilerin bilgi edinme hakkını, idarenin bilgi verme yükümlülüğü, başvuru usullerini, bilgi edinme hakkının sınırlarını ve ceza hükümlerini içermektedir.³⁷¹ Herkesin kullanabileceği bir hak olan bilgi edinme hakkı, başvuran hak sahibinin adı ve soyadı, imzası, ikamet veyahut iş adresini, başvuru sahibi tüzel kişi ise; tüzel kişinin unvanı ve adresi ile yetkili kişinin imzasını ve yetki belgesini içeren dilekçe ile istenen bilgi veya belgenin bulunduğu kurum veya kuruluşa yapılan

³⁶⁸ Ayhan DÖNER (2010), *Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları*, 1. Baskı, On iki Levha Yayınları, İstanbul, s. 144; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 113; Serkan AĞAR 2012, agm. s.366; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 71; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 66.

³⁶⁹ Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s. 63; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 113; Haşmet Sırrı AKŞENER ve Ramazan ÇAKMAKÇI (2004), *Açıklamalı-Gerekçeli Bilgi Edinme Hakkı Kanunu*, Legal Yayınevi, İstanbul, s. 19; BEHK Uygulanmasına İlişkin Esas Ve Usuller Hakkında Yönetmelik için ayrıca bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/21.5.20047189.pdf> E.T. 02.12.2024; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 65.

³⁷⁰ Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s. 67; Haşmet Sırrı AKŞENER ve Ramazan ÇAKMAKÇI 2004, age. s.48; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 113; Serkan AĞAR 2012, agm. s.367; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 71; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 68.

³⁷¹ Serkan AĞAR 2012, agm. s.380; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 113;

başvuru ile kullanılır.³⁷² Başvurulan kurum tarafından bazı istisnalar hariç³⁷³ dilekçede belirtilen belge ve bilgilerin verilmesi zorunludur.³⁷⁴ Başvuruya olumlu veya olumsuz bir cevap verilmemesi kanunun özüne aykırılık teşkil eder.³⁷⁵

2.1.3 Bilgi Edinme Hakkının İstisnaları

Tek yanlı işlem yapma yetkisini elinde bulunduran idarenin yaptığı işlemlere karşılık kişiler tarafından her türlü bilgi ve belgeye ulaşma hakkı sağlayan bilgi edinme hakkı sınırsız serbestlik sağlayan bir hak değildir.³⁷⁶ BEHK kapsamında bilgi edinme hakkına birtakım sınırlamalar ve istisnalar getirilerek bazı bilgi ve belgeler kanun kapsamının dışında bırakılmıştır.³⁷⁷

Yargı denetimi dışında kalan işlemler; ilgili BEHK m. 15 uyarınca yargı denetimi dışında kalan idarî işlemlerden kişinin çalışma hayatını ve mesleki onurunu etkileyecek nitelikte olanlar, bu Kanun kapsamına dâhildir.³⁷⁸ Kanun lafzının mefhumu muhalifinden çalışma hayatını ve mesleki onuru etkilemeyen yargı denetimi dışında kalan işlemlere ilişkin bilgi edinme hakkı kullanılamaz.³⁷⁹

Devlet sırrına ilişkin bilgi veya belgeler; amir hüküm niteliğinde olan BEHK m. 16 uyarınca açıklanması halinde devletin emniyetine, dış ilişkilerine, millî savunmasına ve millî güvenliğine açıkça zarar verecek ve niteliği itibarıyla devlet sırrı olan gizlilik dereceli bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır.³⁸⁰ Kişi tarafından talep edilen bilginin devlet sırrı olması halinde kanun kapsamı dışında

³⁷² Bu başvuru, kişinin kimliğinin yasal olarak belirlenebilir olması kaydıyla elektronik ortamda veya diğer iletişim araçlarıyla da yapılabilir. Dilekçede, istenen bilgi veya belgeler açıkça belirtilmelidir. BEHK Uygulanmasına İlişkin Esas Ve Usuller Hakkında Yönetmelik için ayrıca bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/21.5.20047189.pdf> E.T. 02.12.2024; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 68.

³⁷³ Serkan AĞAR 2012, agm. s.371; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 115; BEHK m.7/2; Kurum ve kuruluşlar, ayrı veya özel bir çalışma, araştırma, inceleme ya da analiz neticesinde oluşturulabilecek türden bir bilgi veya belge için yapılacak başvurulara olumsuz cevap verebilirler.

³⁷⁴ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 68.

³⁷⁵ BEHK m. 9 kapsamında istenen bilgi veya belgelerde, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler ile açıklanabilir nitelikte olanlar birlikte bulunuyor ve bunlar birbirlerinden ayrılabiliriyorsa, söz konusu bilgi veya belge, gizlilik dereceli veya açıklanması yasaklanan bilgiler çıkarıldıktan sonra başvuranın bilgisine sunulmak zorundadır. Serkan AĞAR 2012, agm. s.380.

³⁷⁶ Turgut CANDAN 2001, age. s. 37; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; İbrahim KAYLAN 2016, agt. s. 67.

³⁷⁷ Serkan AĞAR 2012, agm. s.368.

³⁷⁸ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 78.

³⁷⁹ Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 116; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 78.

³⁸⁰ age. s. 81; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; Yusuf Ziya POLATER 2016, agm. s. 116.

olduğu belirtilse de kanun kapsamında devlet sırrının ne olduğu açıklanmamıştır. Devlet sırrının ne olduğuna ilişkin tanım Ceza Muhakemeleri Kanunu (CMK) m. 47/1 kapsamında “Devletin dış ilişkilerine, milli savunmasına ve milli güvenliğine zarar verebilecek; Anayasal düzeni ve dış ilişkilerinde tehlike yaratabilecek nitelikteki bilgiler, Devlet sırrı sayılır.” şeklinde belirtilmiştir.

Ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin bilgi veya belgeler; hüküm başlığı ile düzenlenen m. 17 uyarınca açıklanması ya da zamanından önce açıklanması hâlinde, ülkenin ekonomik çıkarlarına zarar verecek veya haksız rekabet ve kazanca sebep olacak bilgi veya belgeler bilgi edinme hakkının istisnaları arasında belirtilmiştir. Kanun kapsamında tıpkı devlet sırrı tanımlaması yapılmaması gibi ülkenin ekonomik çıkarlarına zarar verecek bilgi ve belgelerin neler olduğu açıklanmamıştır. Kanunun 16. ve 17. Maddelerinin belirsiz kavramlar içermesi hasebiyle belirsiz kalmış hususlar ve tanımlamalar Kurul veya yargıya yapılan itirazlar neticesinde belirlenebilir hale gelecektir.³⁸¹

İstihbarata ilişkin bilgi veya belgeler; m. 18 bağlamında sivil ve askerî istihbarat birimlerinin görev ve faaliyetlerine ilişkin bilgi veya belgelere ilişkin bilgi edinme hakkının kullanılamayacağı belirtilmiştir.³⁸² Ancak madde hükmüne ikinci fıkra ile bir istisna getirilerek söz konusu bilgi ve belgelerin kişilerin çalışma hayatını ve meslek onurunu etkileyecek nitelikte olması halinde istihbarata ilişkin bilgi ve belgeler hakkında da bilgi edinme hakkının kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

İdarî soruşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler; kişiler hakkında kurum ve kuruluşların yetkili birimlerince yürütülen idarî soruşturmalarla ilgili olup, açıklanması veya zamanından önce açıklanması hâlinde istisna söz konusudur. Zira kişilerin özel hayatına açıkça haksız müdahale sonucunu doğuracak, kişilerin veya soruşturmayı yürüten görevlilerin hayatını ya da güvenliğini tehlikeye sokacak, soruşturmanın güvenliğini tehlikeye düşürecek haller ayrıca belirtilmiştir. Gizli kalması gereken bilgi kaynağının açığa çıkmasına neden olacak veya soruşturma ile ilgili benzeri bilgi ve bilgi kaynaklarının temin edilmesini güçleştirecek, tüm bilgi veya belgelere ilişkin yasak bulunmaktadır. Anılan hallerde BEHK m. 19 kapsamında kişilere bilgi edinme hakkının kullanılması yolu amir hüküm ile kapatılmıştır. Burada

³⁸¹ Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s.106.

³⁸² Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 81.

önemli olan nokta; sadece idari soruşturmanın devam ettiği zaman diliminde ve kanunda sayılan hallerde bilgi edinme hakkına istisna getirilmiştir.³⁸³ İdari soruşturma bittikten sonra bu maddeye dayanılarak bilgi veya belgeye erişim engellenemez.³⁸⁴

Adli soruşturma ve kovuşturmaya ilişkin bilgi veya belgeler; Kanun'un 20. maddesi uyarınca kanun kapsamında çıkarılarak açıklanması veya zamanından önce açıklanması hâlinde; suç işlenmesine yol açacak, suçların önlenmesi ve soruşturulması ya da suçluların kanuni yollarla yakalanıp kovuşturulmasını tehlikeye düşürecek hallerde de istisna söz konusudur.³⁸⁵ Yargılama görevinin gereğince yerine getirilmesini engelleyecek ve hakkında dava açılmış bir kişinin adil yargılanma hakkını ihlâl edecek özellik ve nitelikteki bilgi veya belgelere erişim hakkı sağlanmamaktadır. Fakat bu maddenin ikinci fıkrası ile ayrıksı bir düzenlemeye gidilmiş ve özel kanun hükümleri saklı tutulmuştur.

Özel hayatın gizliliği; hali de kanunda bulunan istisnalar arasında sayılmış. m. 21 uyarınca kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışında tutulmuştur.³⁸⁶ Kamu yararının gerektirdiği hâllerde, kişisel bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluşlar tarafından, ilgili kişiye en az yedi gün önceden haber verilerek yazılı rızası alınmak koşuluyla açıklanabilir.³⁸⁷ Kanun kişisel yararı, kamu yararının üstünde tutarak, belge ve bilgiler paylaşılmadan önce kişilere düşünme ve iradelerini yazılı olarak ortaya koyabilmeleri için zaman tanımış olup, kişilerin herhangi bir baskı hissetmemesini hedeflemektedir.³⁸⁸

Haberleşmenin gizliliği; esasını ihlâl edecek bilgi veya belgeler, bu Kanun kapsamı dışında bırakılmıştır.³⁸⁹ Haberleşmenin gizliliği kıymeti fazlaca olan temel hak ve hürriyetlerden olduğundan kanun koyucu hak sahibinin izni olmadıkça üçüncü

³⁸³ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 81.

³⁸⁴ Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s.108.

³⁸⁵ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 81.

³⁸⁶ Recep NARTER 2016, agm. s. 11; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 82.

³⁸⁷ age. s. 84.

³⁸⁸ Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s.111.

³⁸⁹ AYM, T. 22.06.2001, E. 1699/2, K. 2001/2, 05.01.2002 gün ve 24631 sayılı RG. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2002/01/20020105m1.htm> ET. 16.12.2024.

kişilerle söz konusu belge ve bilgilerin paylaşılmasını engelleme saikindedir.³⁹⁰ Burada önemli olan nokta, haberleşmeye ilişkin bilgi ve belgelerin istemde bulunan kişiye ait olması durumunda haberleşmenin gizliliğini ihlal edilmeyeceğidir.³⁹¹ AYM, bir siyasi partinin kapatılmasına ilişkin davada, parti başkanının bir parti üyesi ile araç telefonundan yaptığı görüşmeye ilişkin "yapılan konuşma kaydının, Anayasa'nın 22. maddesinde belirtildiği biçimde, usulüne uygun bir yargıç kararına ya da kanunla yetkili kılınan merciin emrine dayanmadığı, bu nedenle haberleşme özgürlüğünü ihlal ettiğinin açık olduğuna" hükmetmiştir.

Ticari sır; kanunun 23.maddesinde kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler hakkında kişiler tarafından bilgi edinme hakkının kullanılamayacağı ifade edilmiştir.³⁹² Kanun kapsamında ticari sır teriminden ne anlaşılacağı, nelerin ticari sır niteliğine haiz olduğu açıklanmamıştır. Ticari sır; gerçek ya da tüzel kişi tacire, rakiplerine karşı ekonomik anlamda menfaat sağlayan, sır olarak saklanan ve gizli kalması için gerekli önlemlerin sahibi tarafından alındığı bilgi olarak tanımlanır.³⁹³

Fikir ve sanat eserleri; m. 24 bağlamında bilgi edinme hakkının kapsamına girmemektedir. Fikir ve sanat eserlerinin tamamının bu kanun kapsamı dışında değerlendirmeye tabi tutulması fikir ve sanat eserlerinin niteliğinden kaynaklanan zorunlu bir düzenlemedir.³⁹⁴

Kurum içi düzenlemeler ve kurum içi görüş, bilgi notu ve tavsiyeler; hakkında kanuna istisna getirilerek kurum ve kuruluşların, kamuoyunu ilgilendirmeyen ve sadece kendi personeli ile kurum içi uygulamalarına ilişkin düzenlemeler hakkındaki bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkının kapsamı dışında sayılmıştır. Fakat m. 25 son cümle ile söz konusu düzenlemeden etkilenen kurum çalışanlarının bilgi edinme hakları olduğu belirtilmiştir. Ayrıca m. 26 bağlamında kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürütmek üzere, elde ettikleri görüş, bilgi notu, teklif ve tavsiye niteliğindeki bilgi veya belgeler, kurum ve kuruluş tarafından aksi kararlaştırılmadıkça

³⁹⁰ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 84.

³⁹¹ Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu 24.05.2006 T., 2006/414.

³⁹² Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 81.

³⁹³ Yargıtay 23. Hukuk Dairesi (HD), 21.10.2019 T., 2016/6958 E., 2019/4349 K.; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 81.

³⁹⁴ age. s. 81.

bilgi edinme hakkı kapsamındadır.³⁹⁵ Genellikle iç genelge, emir ve talimatlar olarak adlandırılan bu düzenlemeler hakkında kişilerin bilgilenmesini kanun koyucu gerekli görmemiştir.³⁹⁶

Tavsiye ve mütalaa talepleri; kanunun 27.maddesi ile kapsam dışına alınarak, kişilere bu taleplere ilişkin bilgi edinme hakkından faydalanma imkânı tanınmamıştır. Kişilerin bilgi edinme hakkı, kurum ve kuruluşların ellerinde bulunan veya bulunması gereken bilgi ve belgelere ilişkin tanınan bir haktır. Dolayısıyla da bilgi edinme hakkı çerçevesinde, henüz oluşturulmamış ve bu nedenle de kurum ve kuruluşların elinde bulunmayan bilgi ve belge istenemez; kurum ve kuruluşlar da vermekle yükümlü kılınmaz. Bu nedenle tavsiye ve mütalaa talebi niteliğindeki başvurular, bilgi edinme hakkı çerçevesinde cevaplandırılmaz.³⁹⁷

Gizliliği kaldırılan bilgi veya belgeler; gizliliği kaldırılmış olan bilgi veya belgeler, bu Kanunda belirtilen diğer istisnalar kapsamına girmiyor ise, bilgi edinme başvurularına açık hâle gelir. Bunun hükmün sınırı, kanunda belirtilen diğer bir istisna kapsamına girmemesidir. Mesela idari veya adli soruşturma kapsamında olup da gizliliği kaldırılan bir bilgi veya belge, eğer özel hayatın gizliliği gibi bir başka istisnanın kapsamında değilse, artık bilgi edinme dairesinde erişilebilir hale gelmiş demektir.³⁹⁸

2.1.4 Bilgi Edinme Hakkı ve Vergi Mahremiyeti

Devletin faaliyet gösterdiği alanlara göre uhdesinde bulunan bazı bilgilerin gizli kalması gerekmektedir. Bu alanlardan biri de vergilendirmedir.³⁹⁹ Zira vergi dairesi tarafından vergilendirme işlemleri yürütülürken mükellefler ve mükellefiyet ile ilgisi olan kişi ve işlemler hakkında fazlaca vergi bilgisine ulaşılmaktadır. Ancak idare tarafından, kendilerinden vergi hakkında talep edilen pek çok bilgi ve belgeyi, vergi mahremiyeti nedeniyle paylaşmaktan kaçınmaktadır. Öyle ki bu durum, vergi daireleri tarafından BEHK hükümlerinin göz önüne alınmaksızın tabiri caiz ise yok sayarak

³⁹⁵ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 81.

³⁹⁶ Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s.106; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 81.

³⁹⁷ age. s. 81; Yüksel HIZ ve Zekeriya YILMAZ 2004, age. s. 114.

³⁹⁸ Ayhan DÖNER 2010, age. s. 288; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 81.

³⁹⁹ Demet AKDENİZ 2021, agt. s. 135; Fatma TAŞ (2007), *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu Ve Değerlendirilmesi*, (Doktora tezi), Uludağ Üniversitesi, https://uludag.edu.tr/dosyalar/hukukmalihukuk/Foto%C4%9Fraflar/Lisans%C3%BCst%C3%BC_Tezleri/dogan_senyuz_danismanligindaki_tezler/fatma_tas.pdf ET. 08.01.2025.

vergi mahremiyeti kapsamına her türlü bilgi ve belgeyi kapsayan bir düzenleme olarak görüldüğü hususunda eleştirilmektedir.⁴⁰⁰ BEHK'nın 5. maddesine göre kurum ve kuruluşlar, bu Kanunda yer alan istisnalar dışındaki her türlü bilgi veya belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmak ve bilgi edinme başvurularını etkin, süratli ve doğru sonuçlandırmak üzere, gerekli idarî ve teknik tedbirleri almakla yükümlüdürler. Kaldı ki, kanunda bilgi edinme hakkının kullanılabilmesi kurum ve kuruluşlar açısından herhangi bir sınırlama getirilmediğinden herkes, vergilemeyle ilgili herhangi bir konu için söz konusu kurumlara başvurarak bilgi isteyebilir.⁴⁰¹

BEHK'nın 5. maddesinin son fıkrasında "Bu Kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri uygulanmaz" şeklinde düzenlenen hüküm ile kanunda yer alan istisnalar dışındaki bilgilerin verilmesi, kamu kurum ve kuruluşları için zorunlu hale getirilmiştir. Bu bakımdan BEHK'da yer alan istisnalar önem taşısa da istisnalar arasında ise vergi mahremiyeti ile ilgili açık bir düzenleme yer almamaktadır.⁴⁰² Ancak bazı istisnaların vergi mahremiyeti ile ilgisi bulunmaktadır. BEHK'nın 23. maddesinde "Kanunlarda ticarî sır olarak nitelenen bilgi veya belgeler ile kurum ve kuruluşlar tarafından gerçek veya tüzel kişilerden gizli kalması kaydıyla sağlanan ticarî ve malî bilgiler, bu Kanun kapsamı dışındadır" ibaresi yer almaktadır. Bu hüküm kapsamında ticari ve mali bilgiler de vergi mahremiyeti kapsamında korunacak olan bilgileri içermekte olup, bu bilgilerin paylaşılmasına izin verilmemektedir.⁴⁰³

Mükellefe ait gizli kalması gereken bilgi ve belgeler, ticari ve mali sır dışında kalan bazı konulara ilişkin de olabilir. Bu sebeple istenen bilgilerin verilir verilmeyeceği hususunda BEHK 21. ve 23. madde hükümleri birlikte dikkate alınmalıdır.⁴⁰⁴ BEHK'nın 21. maddesine göre, "Kişinin izin verdiği hâller saklı kalmak üzere, özel hayatın gizliliği kapsamında, açıklanması hâlinde kişinin sağlık bilgileri ile özel ve aile hayatına, şeref ve haysiyetine, meslekî ve ekonomik değerlerine haksız müdahale oluşturacak bilgi veya belgeler, bilgi edinme hakkı kapsamı dışındadır."

⁴⁰⁰ Serkan AĞAR 2012, agm. s.369.

⁴⁰¹ Fatma TAŞ 2007, agt. s.49; Serkan AĞAR 2012, agm. s.379.

⁴⁰² agm. s. 379; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU (2012), "Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVI, Sayı 2, Ankara, s. 214, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789386> ET. 08.12.2024.

⁴⁰³ Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 211-212.

⁴⁰⁴ İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 85-86.

şeklinde yer alan düzenleme değerlendirildiğinde özel hayat olarak nitelendirilen bilgilerin vergi mahremiyeti kapsamına girdiği izahtan varestedir.

BEHK'nın hangi vergisel bilgilerin ticari sır sayılıp sayılmayacağına ilişkin kararları da mevcuttur. Kurul, bir işletmenin kâr zarar durumuna ve ne kadar vergi verdiğiine ilişkin talep edilen bilgilerin, VUK'un 5. maddesine göre ilan edileceği hususunun düzenlenmiş olması sebebiyle, ticari sır olarak değerlendirilemeyeceğine karar vermiştir.⁴⁰⁵ Bir başka karar da ise kurul, vergi numarası gibi kişinin, üçüncü kişilere verilmesini istemeyebileceği ticari ve mali durumunu ya da kişisel bilgilerini ihtiva eden bilgi ve belgelerin bilgi edinme hakkı kapsamı dışında yer aldığını vurgulamıştır.⁴⁰⁶

Ayrıca BEHK'nın "Gizli bilgileri ayırarak bilgi veya belge verme" başlıklı 9. maddesine göre, açıklanması yasak olan bilgiler bu Kanun kapsamına girmemektedir. Bu düzenleme gereği, vergilendirme alanında da vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgilerin ayrıştırılarak ilgisine verilmesi mümkün olabilir.⁴⁰⁷ İlk bakışta, bilgi edinme hakkı ve vergi mahremiyeti hakkı birbiri ile çatışan kavramlar olarak görülebilir. Ancak bu iki haktan birinin kullanımına diğeri tarafından izin verildiği takdirde, birbirlerini destekleyici olabilirler.⁴⁰⁸ Yukarıda bahsedildiği gibi BEHK'da "vergi mahremiyeti" özelinde istisna hükmü bulunmasa da, madde 21 ve 23'teki hükümler vergi bilgilerinin elde edilmesini imkânsızlaştırmaktadır. Vergi güvenliğinin sağlanarak beyana dayalı vergi sisteminde vergi verimliliği ve devlete olan güveni artırmayı hedefleyen vergi mahremiyeti hakkı ile hukuk devleti ilkesinin gerekliliği olan bilgi edinme hakkı, eş zamanlı olarak korunması gereken temel haklardır.⁴⁰⁹ Bilgi edinme hakkı çerçevesinde vergi mahremiyeti hakkı göz önüne alınmadan mükelleflerin mali ve vergi bilgilerinin paylaşılması, mükelleflerin ekonomik

⁴⁰⁵ BEDK, 2005/707 K., 04.10.2005 T., https://www.bilgiedinmehakki.org/doc/BEDK_kararlar.pdf, ET.07.01.2025.

⁴⁰⁶ BEDK, 2005/653 K., 21.09.2005 T., https://www.bilgiedinmehakki.org/doc/BEDK_kararlar.pdf, ET. 07.01.2025.

⁴⁰⁷ Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN (2012), "Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi", *Electronic Journal of Vocational Colleges Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, s. 51, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ejovoc/issue/5393/73141> ET.07.01.2025; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 380.

⁴⁰⁸ agm. s. 380.

⁴⁰⁹ agm. s.376; Elif SONSUZOĞLU (2000), "Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 141, s. 129, <https://www.vergisorunlari.com.tr/makale/cesitli-yasalar-acisindan-vergi-mahremiyetine-iliskin-duzenlemelerin-degerlendirilmesi/7110> ET. 08.01.2025; Fatma TAŞ 2007, agt. s.49.

değerlerine karşılık haksız müdahale oluşturur ve bu bilgilerin kamuya açık halde başkaları tarafından elde edilebilmesi ticari hayatta haksız rekabete neden olabilir.⁴¹⁰ Fakat diğer bir taraftan da hangi bilgilerin kanun kapsamına gireceği hususu belirli olmadığından ve çerçevenin işlemler sırasında kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan görevlilerin takdirine bırakıldığından kişilerin hakkına zarar verilmesi ihtimali bulunmaktadır.⁴¹¹

Bilgi edinme hakkı bakımından vergi mahremiyetinin kapsamı oldukça önemlidir. Her bilgi ve belge talebi, yeterince değerlendirilmeden doğrudan vergi mahremiyeti sebebiyle reddedilmemelidir.⁴¹² Ayrıca bilgi edinme hakkı ile vergi mahremiyeti hakkının birbiriyle çelişmeyecek şekilde tatbik edilebilmesi açısından başka mükellefe ait olan ve bu nedenle vergi mahremiyeti kapsamına giren bir bilginin bilgi edinme hakkı kapsamında talep edilmesi durumunda, talepte yer alan ve vergi mahremiyeti kapsamına giren bilgiler çıkarıldıktan sonra diğer bilgilerin verilmesinin mümkün olabileceği şeklinde bir yaklaşım benimsenebilir.⁴¹³

2.2 VERGİ MAHREMİYETİ

Vergi mahremiyeti esasen verginin tarhından tahsil aşamasına kadar geçen vergilendirme süreçlerinde görevli kişilerin mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازمگelen diğer hususları ifşa edemeyeceklerini ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamayacaklarını ifade eden kanun hükmüdür. Daha önceki bölümlerde detaylıca izah edildiği üzere şeffaflık ilkesi bilgi edinme özgürlüğüne dayalı bir ilkedir.⁴¹⁴ Bilgi edinme özgürlüğü kapsamında “ticari sır”, “devlet sırrı” veyahut “gizli bilgi” şeklinde tanımlanmış ve kanunlar tarafından içerik ve kapsamı belirlenmemiş nitelendirmeler neticesinde kişilerin bilgi edinme hakkına müdahalelerde bulunmaktadır.⁴¹⁵ Bilgi edinme özgürlüğünün ve şeffaflık ilkesinin esas, gizliliğin istisna olduğu hukuk

⁴¹⁰ Serkan AĞAR 2012, agm. s. 139-140; Serkan AĞAR 2012, agm. s.376; Fatma TAŞ 2007, agt. s.49.

⁴¹¹ Serkan AĞAR 2012, agm. s.140.

⁴¹² agm. s.140.

⁴¹³ agm. s.380.

⁴¹⁴ agm. s.366; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s.35; Metin KOCATEPE (2019), *Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı*, (Yüksek lisans tezi), Marmara Üniversitesi, s. 23, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> ET. 03.12.2024.

⁴¹⁵ Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 35.

devletinde, tanımı yapılmamış nitelendirmeler ile bireylerin bilgi edinme hakkının önüne geçilmesi kabul edilemez niteliktedir.

Vergi mahremiyeti VUK ile AATUHK’nda düzenlenmiştir.⁴¹⁶ Vergi mahremiyeti idarenin her bir olay özelinde ayrı ayrı karar vermesine yol açmakta ve son derece ihtiyari olma özelliği taşımaktadır. Vergi mahremiyeti açıkça kişilerin bilgi edinme özgürlüğünün ve dolayısıyla şeffaflık ilkesinin özüne müdahalede bulunan bir kurumdur.

2.2.1 Mahremiyet

Vergilendirme işlemleri, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekâmülü ile yani vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi sonrasında başlayan süreçtir. Vergilendirme işlemleri tek yanlı idari işlem yapma yetkisini elinde bulunduran devlet kurumları tarafından yürütülmektedir. Fakat devletin yetkilerinin karşısına Anayasa tarafından güvence altına alınan kişilerin hak ve hürriyetleri konumlandırılmakta ve özellikle vergilendirme sürecinde kişilerin özel hayatının, mülkiyet hakkının ihlal edilmemesi maksadıyla mahremiyet hakkı düzenlemesi getirilmiştir.⁴¹⁷ Vergi mahremiyetine ilişkin hükümler VUK’na 1949 yılında 5432 sayılı Kanun ile dâhil edilmiştir.

Vergi mahremiyeti VUK m. 5 ve AATUHK m.107 kapsamında düzenlenen ve emredici niteliğe sahip bir haktır.⁴¹⁸ Arapça kökenli “mahremiyet” sözcüğü, “gizlilik” anlamında kullanılmaktadır.⁴¹⁹ Vergi mahremiyeti ise mükelleflere ait bazı bilgilerin

⁴¹⁶ İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 35; Serkan AĞAR 2012, agm. s.369; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 23.

⁴¹⁷ Övül BATUN ÇÖLGEZEN (2019), “Vergi Mahremiyeti ve Açıklık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 453, <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler/mayis-2019-vergi-dunyasi-dergisi-1515> ET. 07.12.2024; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s.67; Hilmi ÜNSAL (2003), Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/195011> ET. 07.12.2024, s. 29; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 271; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 35; Çetin ARSLAN (2013), Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK m. 362), *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(2), s. 16, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/701398> ET. 07.12.2024; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 24.

⁴¹⁸ Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 29; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 271; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 46.

⁴¹⁹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 123; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 29; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 271; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; Tanık için ayrıca bkz. <https://sozluk.gov.tr/> ET. 02.12.2024.

gizli tutulmasına yönelik olup, “vergi ile ilgili gizlilik” şeklinde ifade edilebilir.⁴²⁰ Kanunda vergi işlemleri ve incelemeleri ile uğraşan memurların, vergi mahkemelerinde görevli olanların, komisyonlara iştirak edenlerin ve vergi işlerinde kullanılan bilirkişilerin görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların lehine kullanamazlar.⁴²¹ Amir hükümler kapsamında dört grup halinde sayılan kişiler belirtilen görevlerinden ayrılırlar dahi kanun hükmü tıpkı görevleri devam ediyormuşçasına tatbik edilir.⁴²²

Vergi mahremiyeti esasen mükellef olan gerçek kişilerin maddi ve hukuki âleminde meydana gelen gelişmelerin hem gizli şekilde korunmasına hem de kişilerin devlete yani yetkili vergi mercilerine güven duyulmasına katkı sağlamaktadır.⁴²³ Vergi hukuku içerisinde, vergi mahremiyeti müessesesine yer verilmesinin en temel amacı, vergi uygulaması sırasında mükellef ve mükellefle ilgili kimselere ait olup da görevliler tarafından öğrenilen bilgilerin gizliliğinin korunmasıdır.⁴²⁴ Bilgilerin gizliliğinin korunması, sadece açıklanmasını değil, aynı zamanda gerek görevliler tarafından gerekse üçüncü kişiler tarafından kullanılmamasını da kapsamaktadır.⁴²⁵

Vergi işlemleri sırasında öğrenilen vergisel bilgilerin kullanılması veya açıklanması, mükellef haklarını zarara uğratabileceği gibi aynı zamanda idareye karşı olan güvenin sarsılmasına da neden olabilecektir.⁴²⁶ Öte yandan, bu bilgilerin

⁴²⁰ Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 29; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 25; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 272; İlyas Emre YAYLA (2011), Türkiye’de Vergi Mahremiyeti ve Avrupa Birliği’ne Mevzuat Uyum Çerçevesinde Alman Vergi Mahremiyeti Uygulaması, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 359’dan Akt. Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s.2.

⁴²¹ VUK m.5, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 02.12.2024; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 368; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 29; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 25; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 18; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 215.

⁴²² Buminhan DUMAN (2016), Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 65(4), s. 1580, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/621574> ET. 09.12.2024

⁴²³ Serkan AĞAR 2012, agm. s.368; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 30; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 25; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 271; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 19; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 23; Buminhan DUMAN 2016, agm. s. 1584.

⁴²⁴ agm. s. 1584; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 29; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 23; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 271; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 25; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 19.

⁴²⁵ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 25; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 29; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 23; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 215.

⁴²⁶ Süheyl DONAY (1972), İdarenin Ceza Verme Yetkisi Konusunda Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler, *İÜHF*, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, s. 424; Serkan AĞAR 2012, agm. s.368;

açıklanması hukuk güvenliği ilkesinin ihlal edilmesi ve dolayısıyla da kamu düzenine zarar verilmesi anlamına gelmektedir.⁴²⁷ Vergi mahremiyeti esasen mükelleflerin vergi dairelerine bildirilen vergisel bilgilerin açıklanmayacaklarına güven duymalarını ve bu sayede de doğru beyanda bulunmalarını sağlamak amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir.⁴²⁸

Vergi mahremiyeti kapsamına hangi bilgilerin gireceği kanunda açıkça belirtilmediğinden bu hususta yargı kararlarına bakılmalıdır.⁴²⁹ Danıştay kararında ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durum olduğuna vurgu yapılmıştır. Kararda Vergi Usul Kanununun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesinin de bu düşünceyi destekler nitelikte olduğuna değinilmiş olup, açıkça mükelleflerin hasılatlarının ne olduğu, kâr mı zarar mı beyan ettikleri ve vergi ödevlerini yerine getirip getirmediği hususlarının vergi mahremiyeti kapsamında olduğu vurgulanmıştır.⁴³⁰

Vergi mahremiyeti kapsamında ilgililere bilgi verilmemesi doğrudan veya dolaylı şekilde yargılama konusu yapılmış olup Danıştay bu hususta; tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılmaması ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonunun kararı, inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan borçluları gereğince vergi teknik raporunun ihbarnameye ihtiyaç duyması, bu durumda, davacının hangi suçun isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkını elinden aldığı gibi

Seyfettin KARA 2017, agm. s. 272; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 19; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 215; Nihal SABAN 2022, age. s. 529.

⁴²⁷ Alper Ünal NOYAN (2004), Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 133, s. 100 Akt. Seyfettin KARA 2017, agm. s. 271; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 20; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 215; Nihal SABAN 2022, age. s. 529.

⁴²⁸ Seyfettin KARA 2017, agm. s. 271; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 215; Nihal SABAN 2022, age. s. 529.

⁴²⁹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 215; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 27.

⁴³⁰ Danıştay 9. D., 16.04.2009 T., 2008/3446 E., 2009/1800 K. <https://legalbank.net/belge/d-9-d-e-2008-3446-k-2009-1800-t-16-04-2009-sahte-fatura-d-220-zenleme-su-199-u/586305/> ET. 25.12.2022.

kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" açıklama 5'inci madde kapsamında da değerlendirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.⁴³¹

Vergi mahremiyeti hususunda Danıştay tarafından, mahremiyetin korunmasına yönelik avukatların müvekkillerinin vergi dosyasındaki bütün bilgi ve belgeleri isteyip inceleyebileceğine ve örnek suret alabileceğine ilişkin işlem tesis edilmesi gerekirken, mahremiyet nedeniyle avukatların müvekkillerine ait vergi dairelerindeki tarh dosyaları üzerinde inceleme yapma yetkilerinin bulunmadığı şeklinde işlem yapılmasında hukuki isabet bulunmadığı yönünde karar verilmiştir.⁴³² Ayrıca uygulamada çoğu zaman vergi dairelerinin keyfi uygulamaları ile de karşılaşmaktadır. Özellikle temsil yetkisini vekâletnameden alan avukatların müvekkilleri ile ilgili veyahut bağlantılı dosyaları inceleme talebi vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek engellenmektedir. 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 02.05.2001 tarihli 4667 sayılı Kanun ile değişik ikinci maddesinin üçüncü fıkrasında; yargı organlarının, emniyet makamlarının, diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüslerinin, özel ve kamuya ait bankaların, noterlerin, sigorta şirketleri ve vakıfların avukatlara görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak zorunda oldukları ve Kanunlarda yer alan özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bu kurumların avukatların gerek duyduğu bilgi ve belgeleri incelemelerine sunmakla yükümlü oldukları, söz konusu belgelerden örnek alınmasının ise vekâletname ibrazına bağlı olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hüküm, avukatlık hizmetinin anayasal güvencesi olan hak arama özgürlüğünü daha etkin ve hızlı kılmak amacıyla getirilmiştir.⁴³³ Ayrıca bu husus yüksek yargı mahkeme kararı kapsamında da incelenmiş olup yargı organları da dâhil olmak üzere kanun maddesinde sayılanların avukatlara görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olması gerektiği ve bu bağlamda kanunlardaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla avukatın gerek duyduğu bilgi ve belgelerin avukatın incelemesine sunma yükümlülüğü bulunduğu açıkça ifade edilmiştir.⁴³⁴

⁴³¹ Danıştay 4. D., 15.06.2022 T., 2018/4240 E., 2022/4057 K.; <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=833541800&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 12.12.2024.

⁴³² Danıştay 10. D., 2015/2296 E., 2019/914 K. <https://karararama.danistay.gov.tr/> ET. 12.12.2024.

⁴³³ Seyfettin KARA 2017, agm. s. 278; Ayrıca kanuni düzenleme için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/05/20010510.htm#1> ET. 12.12.2024.

⁴³⁴ Danıştay 1. D., 10.04.2002 gün, E: 2002/26, K: 2002/52 <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/1-daire-e-2002-26-k-2002-52-t-10-4-2002> ET.

Mükelleflerin kendilerine ya da işletmelerine ait olan hangi bilgilerin mahremiyet kapsamında olup olmadığı kanun ile net şekilde belirtilmemiştir. Bu sebeple mahremiyet kavramı dar kapsamda değerlendirilmelidir. Zira vergi işlemleri sırasında mükellef hakkında öğrenilen bilgilerin neredeyse tamamı sır olma potansiyeline sahiptir.⁴³⁵

2.2.2 Mahremiyete Girmeyen Hususlar

VUK m. 5 ile 6183 sayılı AATUHK m. 107 kapsamında vergi mahremiyeti hakkı hüküm altına alınmıştır.⁴³⁶ Normlar hiyerarşisinde aynı kademede bulunan iki farklı kanun ile düzenlenen vergi mahremiyeti hususu birbirine karıştırılmamalıdır. Zira her ne kadar VUK m. 5 ile AATUHK m. 107 bağlamında ele alınan vergi mahremiyeti hakkının kapsamı aynı olsa da tatbik edilecekleri aşamalar farklıdır. VUK 5.maddenin lafzi yorumu neticesinde sadece vergilerin tahakkuk aşamasında vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi halinde VUK hükümlerinin tatbik edileceği aşikârdır. Fakat AATUHK m. 107 düzenlenen vergi mahremiyeti ise yine lafzi yorum ile “bu kanunun tatbikinde” ifadesi dikkate alındığında verginin tahsil aşamasında ihlal edilmesi halinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Kapsamları aynı şekilde düzenlenen vergi mahremiyeti kurumunun ihlali halinde uygulanacak kanun verginin hangi aşamasında mahremiyetin ihlal edildiğinin tespiti ile bağlantılıdır.⁴³⁷

Vergilendirme süreci bu denli aşamalara ayrıldığından ve vergi mahremiyeti önem arz ettiğinden VUK m. 5 kapsamında açıkça vergi mahremiyetinin istisnaları sayılmıştır.⁴³⁸ İstisna olarak sayılan vergi mahremiyeti hususlarında ihlal söz konusu olduğunda VUK m. 362 atfı ile Türk Ceza Kanunu (TCK) m. 239⁴³⁹ hükümleri

12.12.2024.; Danıştay 4. D. 2009/695 E., 2011/1094 K. <http://www.saymm.com.tr/haberler.asp?kat=karar> ET. 03.12.2024.

⁴³⁵ Seyfettin KARA 2017, agm. s. 273; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 368.

⁴³⁶ agm. s. 369; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 86; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 274; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 61; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 48.

⁴³⁷ Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 204.

⁴³⁸ Serkan AĞAR 2012, agm. s.369; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 34; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 86; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 271; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 61; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 22; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 24; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49.

⁴³⁹ TCK m. 239; Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkraya göre cezaya hükmolunur.

uygulanmaz.⁴⁴⁰ Zira kanunda istisna hallerinin sayılması açıkça hukuka uygunluk sebebi teşkil etmekte ve kişiler hakkında cezai işlem uygulanmasının önüne geçmektedir.⁴⁴¹

2.2.2.1 Matrah ve Vergilerin İlan Edilmesi

2365 sayılı Kanun m. 2 değişen fıkrası ile VUK m.5 kapsamında Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık Gelir Vergisi, sermaye şirketlerinin Kurumlar Vergisi beyannamelerinde gösterdikleri matrahları (zarar dâhil) ve beyanları üzerinden tarh olunan Gelir ve Kurumlar Vergileri ile mükelleflerin ad ve unvanları, bağlı oldukları vergi dairelerince beyannamelerin verildiği yıl içinde dairenin ilgili yerlerine asılacak cetvellerle ilan edilmektedir. VUK m. 5/3 kapsamında düzenlenen bu istisna amaç olarak vergi güvenliğini sağlamayı hedeflemektedir.⁴⁴² Beyan edilen matrahların ilan edilmesinin amacı kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere gerçeğe aykırı beyanda bulunmaya karşılık önlem alma ve vergi matrahlarının denetimini kolaylaştırmaktır.⁴⁴³ 485 sayılı VUK Genel Tebliği gerekçesi⁴⁴⁴ ile 2365 sayılı Kanun'un gerekçesi⁴⁴⁵ incelendiğinde düzenlemenin amacının vergilendirme işlemlerinde açıklık sağlamak mükellefler üzerinde kamuoyu baskısı oluşturmak olduğu görülmektedir.⁴⁴⁶ Her ne kadar vergi mahremiyetine istisna niteliği taşıyan bu düzenlemenin amacı mükellefler üzerinde baskı oluşturarak onları doğru beyanda bulunmaya sevk etmek şeklinde ifade

⁴⁴⁰ Buminhan DUMAN 2016, agm. s. 1581; Serkan AĞAR 2012, agm. s.378; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 86; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 17; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 24; Nihal SABAN 2022, age. s. 529.

⁴⁴¹ Serkan AĞAR 2012, agm. s.370; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 18; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 24; Buminhan DUMAN 2016, agm. s. 1581; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49.

⁴⁴² İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 61; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 370; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 34; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 87; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 276; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 23; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49.

⁴⁴³ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 87; Serkan AĞAR 2012, agm. s.370; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 34; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 87; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 276; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 61; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49.

⁴⁴⁴ Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c029/mm_01029082ss0617.pdf ET. 03.12.2024.

⁴⁴⁵ "...Yapılan değişiklik ile yurttaşlar arasında ortak bir vergi ödeme şuru yaratılması ve verginin alınmasında kamuoyu baskı ve desteğinden yararlanılması amaçlanmaktadır." şeklinde ifade edilmiştir. Gerekçe için bkz. https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pd ET. 03.12.2024.

⁴⁴⁶ Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 66.

edilse de kanaatimizce bu istisna mükellefin vergi mahremiyeti hakkının korunması zorunluluğu ile bağdaşmamakta ve mükellefin özel hayatın gizliliğine ölçülülük ilkesine aykırı şekilde bir müdahale oluşturmaktadır.

Mükelleflerin kazancının ne kadar olduğu, vergi borcunun mevcut olup olmadığı, tahakkuk eden vergilerin ödenip ödenmediği hususları konusunda vergi mahremiyetinin istisnası bağlamında Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş olup BEHK kapsamında da belirtilen hususlarda başvuru yapılması halinde kişilere bilgi verilmektedir.⁴⁴⁷ Zira yargı denetimi dışında kalan işlemlerin, devlet sırrına ilişkin belgelerin, ülkenin ekonomik çıkarlarına ilişkin belgelerin, istihbarata adli ve idari soruşturmaya ilişkin belgelerin, özel hayatın ve haberleşmenin gizliliğine aykırı belgelerin ve kanunlarda ticari sır olarak nitelenen bilgi ve belgelerle mali sınırların BEHK kapsamında kaldığı ve belirtilen hususlarda bilgi alınacağı belirtilmiştir. Vergi ve matrahların ilan edilmesi istisnasına ilişkin Danıştay kararında; Bergama Ovacık'ta maden işleten şirketin siyanür kullanımı nedeniyle çevreye ve insan sağlığına zarar verdiği iddiasıyla davacılar tarafından Maliye Bakanlığı'na anılan şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden vergi ödeyip ödemediği konuları ile ilgili bilgi almak için başvuruda bulunmuş fakat kurum tarafından başvurunun vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek reddedilmesi sonucu açılan davada; 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunun "amaç" başlıklı 4. maddesinde belirtildiği gibi kamu kurum ve kuruluşları demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkesine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin yine bu kanunda belirtilen istisnalar dışındaki her türlü bilgi ve belgeyi başvuranların yararlanmasına sunmakla yükümlü oldukları; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunun 5. maddesi ile vergi güvenliğinin sağlanması ile vergi mükelleflerinin güvence altına alınması öngörülmüş ise de Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin beyanları üzerine tarh olunan vergiler ile kesinleşmiş vergi ve cezalarının miktarlarının Maliye Bakanlığı veya Bakanlığın yetkili kıldığı birimlerce açıklanabileceği ve bu konuların sır niteliği taşımadığı belirtilmekle vergi mahremiyetinin sınırlarının belirlendiği; bu durumda, davacıların şirket hakkında şirketin kurum kazancı, vergi borcunun olup olmadığı, kurum kazancı üzerinden

⁴⁴⁷ Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49.

devlet hakkı ödeyip ödemediği gibi konuları kapsayan ve Vergi Usul Kanunun 5. maddesinde belirtilen vergi mahremiyeti ilkesi kapsamında sır niteliği taşımadığı açık olan bilgi edinme taleplerinin Bilgi Edinme Kanunu kapsamından istisna edilen hususlarından olması halinde reddedilmesi gerekirken, adı geçen kanunun kamu kurumlarına yüklediği yükümlülük göz ardı edilerek ve Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesindeki vergi mahremiyeti ilkesi gerekçe gösterilerek reddedilmesine yönelik davalı idare işleminde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle başvurunun reddi yönündeki işlemin iptaline karar vermiş olup söz konusu Mahkeme kararı Danıştay tarafından onanmıştır⁴⁴⁸

2.2.2.2 Vergi ve Cezaların Açıklanması Hali

VUK m. 5/4 kapsamında mükelleflerin vergi tarhına esas olan beyanları, kesinleşen vergi ve cezaları ile vadesi geçtiği halde ödenmemiş bulunan vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı'na açıklanabileceği hüküm altına alınmıştır.⁴⁴⁹ Mükellefler üzerinde vergi ödeme bilincinin oluşturulması ve vergi ödeme konusunda kamuoyunun etkisinden yararlanmak amacıyla Maliye Bakanlığı'nın mükelleflere ait bazı bilgileri açıklaması vergi mahremiyetinin ihlali sayılmamaktadır.⁴⁵⁰ Bu düzenleme ile hem kamuoyunun vergi konusunda bilgilendirilmesi hem de toplumda vergi bilincinin yerleşmesini sağlayarak mükelleflerin ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmesi hedeflenmektedir.⁴⁵¹ Kişiler tarafından BEHK kapsamında talep edilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanları üzerine tarh olunan vergiler ile kesinleşmiş vergi ve ceza miktarlarının kamu yararı göz önüne alınarak bilgi edinme taleplerine karşılık olumlu yaklaşım sergilenmesi gerekmektedir.⁴⁵²

⁴⁴⁸ Danıştay 10. D., 06.10.2010 T., 2008/18765 E., 2010/4348 K., Akt. Seyfettin KARA 2017, agm. s. 275; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 78.

⁴⁴⁹ Turgut CANDAN 2001, age. s. 90; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49

⁴⁵⁰ Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 34; Serkan AĞAR 2012, agm. s.373; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 277; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 35; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49

⁴⁵¹ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 90; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 373; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 35; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 277; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49

⁴⁵² Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 90; Ferhat ALEMDAR (2010), Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu, *Vergi Dünyası*, Sayı: 214, Ekim, s. 90; Turgut CANDAN 2001, age. s. 15-16; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49

Mükellefiyet kaydını yaptırmış ve gelirini beyan etmiş ancak beyan ettiği geliri üzerinden tarh edilen verginin tamamını ya da bir kısmını bir sebeple ödeyememiş mükelleflerin faaliyetini veya gelirini vergi dairesine hiç bildirmemiş ya da gerçekte elde ettiği gelirin çok az bir miktarını gelir olarak beyan etmiş mükelleflerle aynı listede “vergi yüzüzü” olarak ilan edilmesi kabul edilemez niteliktedir.⁴⁵³ Zira vergisel ödevlerini kısmen yerine getirsin ya da hiç yerine getirmesin, mükelleflerin ödenmemiş vergi ve ceza miktarlarının açıklanmasına ilişkin bu düzenleme Anayasa’ya aykırıdır.⁴⁵⁴ Mükellefin ödemesi gereken bir vergiyi ya da kesilen idari bir para cezasını ödememesinin yaptırımını vergi ve cezaların gecikme faiziyle birlikte cebren tahsil edilmesidir.⁴⁵⁵ Bu kanuni yaptırıma ek olarak bir de mükellefin vergisini veyahut düzenlenen idari para cezasını ödemediğini kamuoyu ile paylaşmak ve bu yolla onun itibarını zedelemek ek yaptırım olarak uygulanıyor gibi dursa da⁴⁵⁶ kanun koyucunun amacı kamuoyunda yaratacağı psikolojik etki nedeniyle vergi kaçığının önlenmesi adına kamu yararının korunmasını amaçlandığı, bir AYM kararında VUK m.5’e, 3239 sayılı Kanun’la eklenen ancak sonradan 4369 sayılı Kanun’la yürürlükten kaldırılan, TRT ve basın yoluyla yapılan duyuruların ceza olarak kabul edilemeyeceğine bu nedenle de Anayasa’ya aykırı olmadığına karar verilmiştir.⁴⁵⁷

Her ne kadar bilgi edinme taleplerinin karşılanması öngörülse de bazen idarenin keyfi uygulamaları ile karşılaşılmaktadır. Bilgi edinme talebine karşılık VUK m.5 gerekçe gösterilerek reddedilen olay yargıya taşınmıştır. Mahkeme gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyanları üzerine tarh olunan vergiler ile kesinleşmiş vergi ve ceza miktarlarının Maliye Bakanlığı tarafından açıklanması öngörüldüğü için, talep edilen bilgilerin vergi mahremiyetinin istisnası kapsamında oluşu belirtilerek,

⁴⁵³ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 87; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 370; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 34; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 87; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 276; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 61; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 70.

⁴⁵⁴ agt. s. 71; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49.

⁴⁵⁵ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 87; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 370; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 34; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 276; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 61; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 70; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205;

⁴⁵⁶ Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 70.

⁴⁵⁷ AYM, 19.03.1987 T., E.1986/5, K.1987/7, R.G. T.-Sayı: 12.11.1987-19632 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/1987/7?HerhangiBirKelimeAra%5B%5D=vergi%20mahremiyeti> ET. 03.12.2024.

Maliye Bakanlığının VUK m. 5'e dayanarak talebi reddetmesini hukuka aykırı bulmuştur.⁴⁵⁸

2.2.2.3 Adli ve İdari soruşturma Kapsamında veya Bankalara Yapacakları Vergi Tahsiline Yönelik Bilgi Verilmesi Hali

VUK m. 5/4 devamında kamu görevlilerince yapılan adli ve idari soruşturmalar ile ilgili olarak talep edilen bilgi ve belgeler ile bankalara, yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilebileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda adli veya idari soruşturma yapılan durumlarda istenilen bilgi ve belgelerin kamu tarafından yetkilendirilen kurum veya kişiye verilmesi istisna kapsamında kalmakta ve vergi mahremiyeti hakkı ihlal edilmemektedir.⁴⁵⁹ Bu düzenlemenin yapılma amacı, soruşturmaların daha etkin bir şekilde yürütmesini sağlayarak, kamu görevlileri için öngörülen disiplin ve adli cezaların işlerliğinin ve caydırıcılığının artırılarak, daha şeffaf bir kamu yönetimi anlayışı içinde yolsuzlukları önlenmektir.⁴⁶⁰ VUK m. 5/4 üçüncü cümle kapsamında bilgi ve belge talep edebilecek olanlar kamu görevlileridir. Bu nedenle, 3. kişiler ve gerçek tüzel kişiler bu kapsamda bilgi ve belge talep edemezler.⁴⁶¹

VUK m. 5/4 üçüncü cümlesine göre adli soruşturma yapmakla yetkili kamu görevlileri, vergi mahremiyeti kapsamındaki bilgi ve belgeleri soruşturma ile ilgili ve soruşturma kapsamı ile sınırlı kalmak üzere talep edebilirler.⁴⁶² Zira kanunun açık lafzi düzenlemesine göre adli ve idari soruşturmalarla ilgili olarak görevlilerce talep edilen bilgi ve belgelerin verilir verilmemesi konusunda vergi idaresine bir takdir hakkı tanınmıştır. Ancak, adli soruşturmalarda, talep edilen bilgi ve belgelerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğu ileri sürülerek verilmemesi mümkün değildir. Zira Danıştay kararlarında 213 sayılı Kanun'un 5. maddesinde, kamu kurum ve kuruluşları

⁴⁵⁸ BEDK, E. 2005/438 ve T. 15.06.2005, https://www.bilgiedinmehakki.org/doc/BEDK_kararlar.pdf ET. 02.12.2024.

⁴⁵⁹ Serkan AĞAR 2012, agm. s.375; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 75; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 35; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 277; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 23; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁶⁰ Süheyl DONAY 1972, agm. s. 425; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 35; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 277; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 75; Serkan AĞAR 2012, agm. s.373; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁶¹ Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 75; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 94; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 36; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 277; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 206.

⁴⁶² İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 80; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 95; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 75; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

tarafından ilgili kanunları uyarınca mükelleflerden talep edilebilen, kurum ve kuruluşların görevleriyle doğrudan ilgili ve görevlerinin ifası için zorunluluk ve süreklilik arz eden bilgilerin, bu kurum ve kuruluşlara verilmesinin vergi mahremiyetinin ihlâli sayılmayacağı, bu durumda, kendilerine bilgi verilenlerin bu maddede yazılı yasaklara uymak zorunda ve bu bilgilerin muhafazasını sağlamaya yönelik tedbirleri almakla yükümlü oldukları karara bağlanmıştır.⁴⁶³ Örnek yargı kararında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerinin görevi gereği istediği bilgi ve belgelerin verilmesinin, VUK m.5 kapsamında yasak olarak değerlendirilemeyeceği yönünde karar verilmiştir.⁴⁶⁴ Adli soruşturmalarda, talep edilen bilgi ve belgelerin vergi mahremiyeti kapsamında olduğu ileri sürülerek verilmemesi mümkün değildir. Zira CMK m. 161'e göre Cumhuriyet Savcıları, kamu görevlilerinden adli soruşturma kapsamında her türlü bilgi ve belgeyi talep edebilir ve kamu görevlileri de bu talepleri gecikmeksizin yerine getirmekle yükümlüdür.⁴⁶⁵ Başka bir deyişle gizli olanın, kamu idaresi tarafından bilinmesi, gizli olanın ifşa edilmesi anlamına gelmez.⁴⁶⁶

Kaldı ki, yüksek mahkeme kararlarında vergi dairesi tarafından vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek ihbarname ekinde davacı şirkete raporu tebliğ etmemesi olayında davacı tarafından dava açılması üzerine mahkemeye söz konusu bilgi ve belgelerin istenmesi üzerine davalı dairenin mahkemeye sunması halinde vergi mahremiyetini ihlal edilmeyeceğine karar verilmiştir.⁴⁶⁷

VUK m. 5/4 düzenlemesi bankalara yapacakları vergi tahsiline yönelik bilgilerin verilmesinin de vergi mahremiyetinin istisnalarından birisi olduğunu ifade etmektedir. Söz konusu madde düzenlemesi 30.7.2003 tarihli ve 4962 sayılı Kanun m.

⁴⁶³ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 95; Danıştay 13. D., 14.06.2022 T., 2020/3633 E., 2022/2635 K. <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=824236600&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 25.12.2024; Danıştay 13. D., 14.06.2022 T., 2020/3632 E., 2022/2634 K.; <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=789887400&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 25.12.2024.

⁴⁶⁴ Danıştay 1.D., 20.12.1984 T.,1984/291 E., 1984/294 <https://legalbank.net/belge/d-1-d-e-1984-291-k-1984-294-t-20-12-1984-danistay-1-daire-karari/615852> ET. 25.12.2024.

⁴⁶⁵ Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 36; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 95.

⁴⁶⁶ Serkan AĞAR 2012, agm. s. 375; Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 36; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁶⁷ Danıştay 3. D., 24.01.2022 T. 2018/1239 E., 2022/14 K. <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=737420000&arananKelime=3.%20Daire,2018/1239,2022/14> ET. 03.12.2024.

17 ile VUK m. 5/4'e eklenmiştir.⁴⁶⁸ İstisnanın amacı özellikle veraset ve intikal vergisi kapsamında gerekli vergi tevkifatının banka tarafından yapılarak murisin bankada olan malvarlığından veraset ve intikal vergisi payı ayrılarak, kalan malvarlığını ise mirasçılara teslim edebilmeyi sağlamaktır.⁴⁶⁹

2.2.2.4 Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleyenlerin veya Kullananların Meslek Odalarına Bildirilmesi Hali

VUK m.359/a-2 kapsamında; gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge; VUK m.359/b kapsamında gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belge olarak ifade edilmiştir.⁴⁷⁰ VUK m. 5/4 devamı hükümlerinde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve birlik ve meslek odalarına bildirilmesinin vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacağı belirtilmiştir.⁴⁷¹ Düzenlemenin amacı olarak serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin, mükelleflerle müteselsil sorumlulukları bulunan mesleklerini sağlıklı olarak yürütebilmeleri, vergi denetim ve güvenliğine daha fazla katkıda bulunmalarının amaçlandığı belirtilmiştir.⁴⁷²

Kanaatimizce söz konusu istisna mükellefler aleyhine sonuçlar doğurabilecek niteliktedir. Zira kanun hükmü açıkça “sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullananların vergi inceleme raporu ile tespiti” bilgi ve belgelerin meslek kuruluşlarına açılmasında yeterli görülmüştür. Fakat vergi inceleme raporları nihai nitelikte olmadığından meslek kuruluşları ile söz konusu bilgi ve belgelerin paylaşılması Anayasa ile güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlere tecavüz

⁴⁶⁸ Hilmi ÜNSAL 2003, agm. s. 36; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 96; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 375; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 78; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁶⁹ Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 96; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 78; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁷⁰ Turgut CANDAN 2001, age. s. 120-121; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205-206; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁷¹ Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 73; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 98; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 277; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 86; Çetin ARSLAN 2013, agm. s. 23.

⁴⁷² Tuna BAKIR (2004), Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (III), *E-Lebib Yalkın Yayınları*, S. 8, s. 140-141; Seyfettin KARA 2017, agm. s. 277; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 73; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 98; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 377.

oluşturabilecek mahiyettedir.⁴⁷³ Ceza yargılaması süreci tamamlanmadan, sadece idari bir tespite dayanılarak yapılacak bildirimle ilişkin bu istisna hükmü, Anayasa'nın çeşitli maddelerinde düzenlenen ilkelere aykırılık teşkil etmektedir.⁴⁷⁴ İstisna hükmü açıkça hukuk devleti (m. 2), kanun önünde eşitlik (m. 10), temel hak ve hürriyetin sınırlandırılması (m. 13), özel hayatın gizliliği (m. 20), suçsuzluk karinesi (m. 38), ile Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü ilke ve kurumlarına aykırıdır.⁴⁷⁵ Yargılama süreci sonunda beraat etme ihtimali bulunan mükellefin sadece vergi inceleme elemanının kanaatine dayanılarak hazırlanan raporuyla meslek odasına bildirilerek suçlu sayılması, hukuk devletinde yer almaması gereken bir düzenlemedir.⁴⁷⁶

2.2.2.5 Vergi Levhasının Alınması Hali

Gelir Vergisi mükellefleri (Kazancı basit usulde tespit edilenler dâhil) ile sermaye şirketleri her yıl mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorundadırlar.⁴⁷⁷ VUK m. 5/5 kapsamında vergi levhası almaya zorunlu olanlar; gelir vergisinde ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbapları ile adi ortaklık, kolektif ve adi komandit şirket şeklindeki işletmelerde her bir ortak için ayrı ayrı, kurumlar vergisi mükelleflerinden anonim, limited, eshamlı komandit şirketlerdir.⁴⁷⁸ Ancak 6111 sayılı Yasa'nın 82. maddesiyle 213 sayılı VUK m. 5'te yapılan değişiklik çerçevesinde, 13.02.2011 tarihinden itibaren "Vergi Levhası Asma"

⁴⁷³ İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 88; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 378; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 73; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁷⁴ Serkan AĞAR 2012, agm. s. 378; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 88.

⁴⁷⁵ Salim Ateş OKTAR (2003), Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu, *Mükellefin Dergisi*, s. 26-30. <https://avesis.istanbul.edu.tr/yayin/eaf0b5f0-e03b-4a61-a730-752cae16f204/vergi-mahremiyeti-kuralinin-bir-istisnasinin-bazi-anayasal-ilkeler-karsisindaki-durumu> ET. 03.12.2024; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 98; Fatma TAŞ 2007, agt. s. 129; Serkan AĞAR 2012, agm. s.378. Salim Ateş OKTAR 2003, agm. s. 25-30; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 88; Recep NARTER 2016, agm. s. 12; Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 49; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁷⁶ Elif SONSUZOĞLU 2000, agm. s. 129; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 88; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁷⁷ Mehmet Kamil MUTLUER ve Nazlı Nilay DAYANÇ (2019), *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara, s. 150; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 49.

⁴⁷⁸ Düzenleme için bkz. 408 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği; Ayşan Güneş KURT 2020, agt. s. 101; Serkan AĞAR 2012, agm. s.377; Mehmet Kamil MUTLUER ve Nazlı Nilay DAYANÇ 2019, age. s. 150.

zorunluluğu, “Vergi Levhası Bulundurma” yükümlülüğüne dönüştürülmüştür.⁴⁷⁹ Bu durum söz konusu Yasa’nın yürürlük tarihinden itibaren istisna olmaktan çıkarılmıştır.⁴⁸⁰ Vergi levhasının asılması halinde levhada bulunan mükellef kimlik numarası ve matraha ilişkin bilgilerin yer alması, bu bilgilerin mahrem bilgi niteliğinde olması hususları göz önüne alındığında yükümlülüğün bulundurma haline dönüşmesiyle birlikte mükellefin mahrem bilgileri korunma kapsamında kalmaktadır.

2.2.3 Vergi Mahremiyeti Girip Girmediği Tartışmalı Olan Husus: Vergi Tekniği

Raporları Tebliğ Sorunu

VUK Dördüncü Kitap Ceza Hükümleri başlığı altında düzenlenen vergi kabahat ve suçları VUK ve vergi mevzuatının mükelleflere yüklenen sorumluluklarla ilgili hükümlerine, mükellef ve sorumlular tarafından cezayı gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesidir.⁴⁸¹ Temel olarak VUK kapsamında suç ve kabahatler; vergi cezaları ve diğer cezalar şeklinde ayrıma tabi tutulmaktadır. Vergi cezaları; kabahatleri kapsayan, genel ve özel usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezasını ifade etmektedir.⁴⁸² Diğer cezalar ise kaçakçılık suçunu kapsayan kişinin Anayasa ile güvence altına alınan hürriyet hakkına müdahalede bulunan hürriyetten yoksun kılan ya da hazineye gelir kaydedilen adli para cezalarını ifade etmektedir.⁴⁸³ Vergi cezaları ekseriyetle idari nitelikte olup, usulsüzlük cezaları ile vergi ziyai cezaları Türk Vergi Ceza sisteminin

⁴⁷⁹408 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği için ayrıca bkz. R.G. T. 27.05.2011, S. 27946, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/05/20110527-10.htm>. ET. 12.12.2024.

⁴⁸⁰ Alper Ünal NOYAN (2004), Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti Esası, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 133, s. 100 Akt. Seyfettin KARA 2017, agm. s. 277; İnci SOLAK AKMAN 2012, agt. s. 77; Metin KOCATEPE 2019, agt. s. 80; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 205; Hatice YURTSEVER ve Burçin BURAN 2012, agm. s. 50.

⁴⁸¹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s.118; Nihal SABAN 2022, age. s.468; Yusuf KARAKOÇ (2012), Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, Özel Sayı, s. 3; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 209; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 115; Mehmet ARSLAN 2021, age. s.290; Yusuf KARAKOÇ (2024), *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara, s. 314.

⁴⁸² Nihal SABAN 2022, age. s.467; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 209; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 118; Yusuf KARAKOÇ 2012, agm. s. 3; Mehmet ARSLAN 2021, age. s.290; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 115.

⁴⁸³ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 209; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 115; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s.119; Nihal SABAN 2022, age. s.469; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 290.

iskeletini oluşturmaktadır.⁴⁸⁴ Devlet açısından vergi cezalarının iki temel amacı vardır; vergilendirmede suçun engellenmesi ve adaletin sağlanmasıdır.⁴⁸⁵

Türk Hukuk sisteminde hürriyeti bağlayıcı cezalar TCK kapsamında düzenlenmiştir.⁴⁸⁶ Fakat ticari hayatta faaliyet gösteren mükellefler tarafından, daha az vergi ödemek veya hiç vergi ödememek maksadı ile sahte belge tanzim ederek veya kullanarak devlet aleyhine vergi kaçırmak suretiyle işlenen vergi kaçakçılık suçu VUK kapsamında düzenlenmiştir.⁴⁸⁷ Vergi suçu sayılan kaçakçılık suçları hazineye karşı işlenen mali suç niteliğindedir.⁴⁸⁸ Kaçakçılık suçu, devletin kamu gelirlerine doğrudan zarar verdiği için her ne kadar niteliği itibarıyla mali suç sayılsa da cezai işlem açısından ceza hukuku alanına giren suçlardandır.⁴⁸⁹

Kaçakçılık suçunun oluşması neticesinde devletin yetkili organlarınca mükelleflerin vergiyi doğuran olaylarla ilgili inceleme yapılmasına vergi denetimi adı verilmektedir.⁴⁹⁰ Vergi denetiminin devlet bütçesine ek kaynak sağlamaya yarayan mali amacı, kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında ekonomik amacı, gelir dağılımında adaleti sağlamak maksatlı sosyal amacı ve vergi kanunlarının uygulanması maksadı ile hukuki amacı bulunmaktadır.⁴⁹¹ Vergi denetimi kapsamında görevli ve yetkililerce düzenlenen raporlar aşağıda detaylandırılmıştır.

⁴⁸⁴ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 119; Yusuf KARAKOÇ 2012, agm. s. 6.

⁴⁸⁵ Nihal SABAN 2022, age. s.467; Yusuf KARAKOÇ 2012, agm. s.5; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 209; Süheyl DONAY 1972, agm. s. 426.

⁴⁸⁶ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 115; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 209; Nihal SABAN 2022, age. s. 469; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 290.

⁴⁸⁷ Nihal SABAN 2022, age. s.468; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s.118; Mehmet ARSLAN 2021, age. s.290; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 209; Işıl Fulya ŞAHİN ORKUNOĞLU 2012, agm. s. 211.

⁴⁸⁸ Ömür ILICA ve Zeynel ILICA (2016), *Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı itibarıyla Yanıltıcı Belge*, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 82; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s.118; Nihal SABAN 2022, age. s.469; Yusuf KARAKOÇ 2012, agm. s. 6.

⁴⁸⁹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 211.

⁴⁹⁰ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 118; Yusuf KARAKOÇ 2012, agm. s. 6; Nihal SABAN 2022, age. s.445; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 312; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Erdoğan ÖNER 2023, age. s.100; Recep KAPLAN (2013), “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVII, Sayı 4, s. 156, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789197> ET. 08.12.2024; Mehmet ARSLAN 2021, age. s.256; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 99; Adil NAS (2012), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *AÜHFD*, Cilt 4, Sayı 61, s. 1325 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/623704> ET. 12.12.2024.

⁴⁹¹ Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 313; Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA (2022), *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, s. 43; Nihal SABAN 2022, age. s.468; Adil NAS 2012, agm. s. 1325.

2.2.3.1 Vergi Tekniği Raporu

Ülkemizde vergilendirme işlemleri beyan esaslıdır. Fakat mükelleflerin bir sebepten beyanda bulunmadığı hallerde resen ve ikmalen tarh edilen vergiler vergi/ceza ihbarnamesi aracılığıyla duyurulmaktadır. Vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarında ihbarnamelerde belirtilen matrah, vergi ve ceza tutarlarının dayanak ve gerekçeleri yer almaktadır. Anılan raporlarda; vergilendirme işleminin maddi gerekçeleri, somut dayanakları, dayanak normlar, matrah tespit ve hesaplanma yöntemleri, nezdinde inceleme yapılan kişinin izahatları gibi hususlar detaylı olarak yer almaktadır.⁴⁹²

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m. 53 kapsamında düzenlenen vergi tekniği raporu, 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 düzenlenebilir.⁴⁹³ Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.⁴⁹⁴ Ayrıca maddenin dördüncü fıkrası sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu vergi tekniği raporunun, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılamayacağını emretmektedir. Ayrıca Yönetmelik m.53/4

⁴⁹²Turgut CANDAN 2001, age. s. 159; Zübeyir BAKMAZ (2021), “Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi” TAAD, Yıl: 12, Sayı 45, s. 266, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1500303> ET. 09.12.2024; Adil NAS 2012, agm. s. 1308; Abdullah ARIKAN (2023), "Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/Ceza İhbarnamesi ile Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", Ed. Av. Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ; Av. Dr. Hasan ORAL, *Türkiye Barolar Birliği Yayınları*, Sayı 420, İnsan Hakları ve Vergi, Ankara, s. 242

⁴⁹³Turgut CANDAN 2001, age. s. 159; İsa AYDEMİR (2016), “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 7, s. 184, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229900> ET. 12.12.2024; İzmir 3. Vergi Mahkemesi 18.12.2013 T., 2013/599 E., 2013/1652 K.; “yürütülmekte olan incelemelerde her türlü delil ve ispat vasıtası toplanarak somut bir şekilde maddi vakıayı ortaya koyan ve/veya birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan ve eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespitini gerektiren durumlarda, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilecektir. Ayrıca bu raporlar, müteakiben düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacaktır. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere vergi tekniği raporları; içeriğinde tarhiyat önerisi yer almayan, ancak (mükellef hakkında tarhiyat önerisi içeren) vergi inceleme raporuna dayanak teşkil eden raporlardır.” Kanun hükmü için bkz. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m.53/3 <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=38504&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> ET. 08.12.2024.

⁴⁹⁴ İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 198.

kapsamında açıkça sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği ifade edilmiştir.⁴⁹⁵

Vergi tekniği raporlarında;

- İlk olarak *Genel Bilgi* kısmı yer almaktadır. Bu bölümde mükellefiyetin tesis tarihi ve varsa mükellefiyetin terkin tarihi belirtilir. İşe başlama tarihi itibarıyla iş yerinde bulunan demirbaşların kaydı yapılır. Bu kısım yoklama fişlerinin işlendiği bölümdür. Ayrıca işyerinin mekânsal büyüklüğü, işçi/personel sayısı, faaliyetin konusu, işyerine bağlı depo, şube veya fabrika gibi eklentilerin varlığı ile mükellefin bilinen son ikamet adresi hakkında genel tespitler yapılır.
- Akabinde *Yapılan Araştırma ve İncelemeler* kısmına geçilir. İlk olarak mükellefiyetin tarh dosyası üzerinden tespitler yapılarak defter tasdik bilgileri, belge basımına ait bilgiler, mükellefin beyanlarına yer verilir. Mükellefin beyanları kısmında özellikle KDV beyanları, Gelir Vergisi beyanları, Geçici Vergi beyanları ve mükellef matrah artırımında bulundu ise buna ilişkin düzenlenen tahakkuk fişinin dökümüne yer verilir. Akabinde mükellefin defter kayıtları üzerinden tespitler yapılır. Devam eden bölümde mükellefin alış satış belgeleri üzerinden yapılan tespitlere geçilerek alış ve satış belgeleri detaylıca incelenir. Alış ve satışların detayına inildiğinde mükellefiyetin stoklarına ilişkin tespitlere yer verilir. Stok durumlarında özellikle kaydi envanter farkları, stok kapasitesi ve stokların mahiyetine yönelik tespitlerde bulunulur. Mükellefiyetin faaliyeti içerisinde varsa ithalat beyannameleri incelenerek ithalat bedellerinin ödenme durumu ve ödeme araçları irdelenir. Akabinde ödeme araçlarının çeşitliliği göz önüne alınarak banka hesapları üzerinde de tespitlerde bulunulur.
- Tespitlerin yapılması sonucunda incelemeye konu olan *Durumlarla Alakalı Yasal Düzenlemeler* kısmına geçilir. Bu bölümde varsa VUK kaçakçılık hükümleri, iştirak hükümleri, matrah söz konusu ise 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu hükümleri ve uygulanmayacak hükümlere yer verilir.

⁴⁹⁵ Kanun hükmü için bkz. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m.53/4 <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=38504&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> ET. 08.12.2024; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 243.

- Akabinde *Değerlendirme ve Gerçek Faaliyetin Tespiti* kısmına geçilir. Bu kısımda mükellefiyetin hangi tarihten itibaren ihracat/ithalat ve ticaret yaptığına değinilir. Beyannamelerin karşılaştırılması yapılarak mal veya emtianın depo, stok, şube, nakliye sevk irsaliyeleri ortaya konur. Mükellefiyet içinde bulunan cari hesaplar ile banka kayıtları karşılaştırılarak ödemenin yapılıp yapılmadığı, yapılmadı ise aktif hareketin var gibi gösterilip gösterilmediği hususuna yer verilir. Akabinde mükellef tarafından belgelenen faaliyete ilişkin ödenen vergi kayıtları irdelenir. Neticeten mükellefin defter, kayıt ve belgelerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, ekonomik faaliyetinin gizlenip gizlenmediği ve varsa hangi faturaların sahte olduğu tespit edilir.
- Akabinde *Sonuç* kısmı ile vergi tekniği raporu tamamlanır. Bu kısımda hangi hesap dönemine ilişkin kayıt ve işlemlerin incelendiği belirtilerek paravan firma olup olmadığı, sahte belge olup olmadığı, komisyonculuk ile ekonomik kazanç sağlayıp sağlamadığına yer verilir. Son olarak mükellefiyet hakkında uygulanacak idari tedbirler (genellikle mükellefiyetin silinmesi) sonucuna varılarak rapor imza altına alınır.⁴⁹⁶

Vergi tekniği raporları da tıpkı vergi inceleme raporları gibi idare tarafından tesis edilen hazırlık işlemlerindendir.⁴⁹⁷ Vergi tekniği raporları doğrudan iptal davasına konu edilemezler. Kanun içerisinde yer bulmayan vergi tekniği raporları yönetmelik ile düzenlenmiş olup, vergi tekniği raporlarının icra edilebilirlik durumu bulunmadığından mükellefler tarafından iptal davasına konu edilememesi esas olsa da vergi tekniği raporlarına istinaden düzenlenen vergi inceleme raporları ya da takdir komisyonu kararları sonucunda düzenlenerek mükellefe tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerine karşı dava açılabilmektedir.⁴⁹⁸

Vergi tekniği raporu, içeriğinde tarhiyat önerisi yer almayan, ancak mükellef hakkında tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporuna dayanak teşkil eden

⁴⁹⁶ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA 2022, age. s. 261-271 arasında bulunan örnek rapor ile tarafımızca takip edilen vergi dava dosyaları içerisinde bulunan vergi tekniği raporları incelemeye tabi tutularak oluşturulmuştur.

⁴⁹⁷ Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 243.

⁴⁹⁸ Doğan ŞENYÜZ (1997), *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Bursa, s. 32; Bumin DOĞRUSÖZ (2010), “Vergi İnceleme Raporlarının Dava Edilebilirliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 210, s. 21; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s.434; Turgut CANDAN 2001, age. s. 159; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s.105; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 324; Ayrıca kanun hükmü için bkz. VUK m.377 <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 08.12.2024.

raporlardır. Vergi tekniği raporları, vergi inceleme raporları kadar ayrıntılı içerik taşımayan, vergi inceleme raporunun tespitlerine dayanak teşkil eden, özellikle kanıt mahiyeti taşıyan raporlardır.⁴⁹⁹ VUK m.35 İhbarnamenin Muhteviyatı başlıklı madde hükmünde ve m.366 Ceza İhbarnamesi başlıklı hükümde açıkça inceleme raporunun eklenmesi düzenlenmiştir. Vergi inceleme raporunun vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenmesi göz önüne alındığında vergi tekniği raporunun da VUK'un 35 ve 366'ncı maddeleri uyarınca ihbarnameye eklenmesi gereken inceleme raporu niteliğinde olduğu açıktır.⁵⁰⁰ Vergi tekniği raporu bulunmasına rağmen yalnızca vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi açıkça kanunun amaç ve ruhuna aykırılık teşkil edecektir.⁵⁰¹ Kanun hükümleri ve yüksek yargı kararları incelendiğinde kanun koyucu, inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi zorunluluğu ile aslında mükellefler tarafından vergilendirme işlemlerinin yasal ve maddî dayanakları hakkında bilgi sahibi olunmasını amaçlamaktadır. Danıştay kararında; "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ olunacağı öngörülmüş, 35'inci maddesinin 2'inci fıkrasında, takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği kurala bağlanmıştır. Her ne kadar 35'inci maddede vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi düzenlenmemiş olsa da, hükmün amacı, ilgililerin tarhiyat ve dayanaklar hakkında bilgilendirilmesi ve işleme karşı savunma haklarını kullanmalarına olanak sağlamaktır. Kararda ihbarname ekine yalnızca, davacı hakkında yapılan tarhiyatın dayanağı hususunda yeteri kadar bilgi içermeyen vergi inceleme raporunun eklenmesinin kanunun amacına uygun olmayacağı belirtilmiştir."⁵⁰²

⁴⁹⁹ İzmir 3. Vergi Mahkemesi 18.12.2013 T. ve 2013/599 E., 2013/1652 K.; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/idari-yargi-ilk-derece-mahkemeleri/iz-3vm-e-2013-599-k-2013-1652-t-18-12-2013> ET. 09.12.2024; Aynı Minvalde Danıştay 9. D., E. 2014/5171 K. 2016/5076 T. 25.5.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2014-5171-k-2016-5076-t-25-5-2016> ET. 09.12.2024.

⁵⁰⁰ Turgut CANDAN 2001, age. s. 165; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 243; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 270; İstanbul 9 Vergi Mahkemesi, 275/1050, 29.04.2014.

⁵⁰¹ Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 271; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 243.

⁵⁰² Danıştay 3. D., E. 2000/1150 K. 2001/2696 T. 5.7.2001; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2000-1150-k-2001-2696-t-5-7-2001> ET. 09.12.2024; Danıştay 3.D., 4.5.2015, E:2013/7872, K: 2015/2782; Danıştay 4.D., 1.4.2015, E:2014/6343, K: 2015/1459.

Bir başka kararda ise tarhiyatın dayanağı olan vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olduğu; bu noksanlık nedeniyle davacının savunma hakkının kısıtlandığı ve bu nedenle ihbarnamenin iptal edilmesi gerektiğine karar verilmiştir.⁵⁰³ Böylece, mükellefler haklarında uygulanan işlemler hususunda bilgi sahibi olacak ve savunma haklarını kullanabileceklerdir. İncelenen diğer bir Danıştay kararında ise “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35 inci maddesine göre; mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun veya tarhiyata dayanak alınan "mükellef adına" düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu anlaşılmaktadır. Bu nitelikle karşısında takdir komisyonu kararının, inceleme raporunun veya mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin, anılan Kanunun 108 inci maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı olarak mütalaa edilmesine de olanak bulunmamaktadır. Dosyanın incelenmesinden vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır. Bu durumda davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alınmış bulunmaktadır. Bu durum karşısında, yukarıda yazılı nedenlerden dolayı davacının savunma hakkının engellendiği tartışmasız olduğu gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, sadece takdir komisyonu kararı ile vergi ve ceza ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerektiğine⁵⁰⁴ karar verilmiştir.

Bir başka deyişle, mükellefler tarafından haklarındaki suç isnatlarını detaylı bir şekilde öğrenerek dava öncesi ve dava sırasında mevcut olan hakların kanuna uygun şekilde kullanılmasına imkân tanınması gerekmektedir.⁵⁰⁵ Mükelleflerin dava

⁵⁰³ Danıştay 4 D, 10198/1973, 09.05.2016, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-10198-k-2016-1973-t-9-5-2016> ET. 09.12.2024.

⁵⁰⁴ Danıştay 4. D., E. 2015/5266 K. 2016/1756 T. 19.4.2016; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2015-5266-k-2016-1756-t-19-4-2016> ET. 09.12.2024.

⁵⁰⁵ Turgut CANDAN 2001, age. s. 167; Doğan ŞENYÜZ 1997, age. s. 32; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 271, Murat YILDIRIM (2019), “İnceleme Raporlarının İhbarnamelere Eklenmemesi, *Vergi Dünyası*, s. 454 <https://asosindex.com.tr/index.jsp?modul=articles-page&journal-id=2974&article-id=660120> ET. 11.12.2024.

açma yolunu tercih etmeyip, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma ile diğer imkanlardan faydalanma haklarını kullanabilmeleri için, tarhiyatın dayanağı olan ve matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl ve ne şekilde yapıldığına dair açıklamaları içeren vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir.⁵⁰⁶

2.2.3.2 Vergi İnceleme Raporu

Ülkemizde vergilendirmede esas itibarıyla beyan usulü benimsenmiştir. Beyan esasında mükellefin ödevi vergi matrahını beyan etmek, idarenin görevi de yapılan beyanın doğruluğunu kontrol etmektir. Bu esasın devamı olarak da vergi dairesinin mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu denetlemesi gerekmektedir.⁵⁰⁷ Vergi denetimi genellikle yoklama, bilgi alma ve vergi incelemesi faaliyetleri ile yapılmaktadır.⁵⁰⁸

VUK m.128 vd. hükümler kapsamında vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar, gelir uzmanları tarafından mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla yapılan faaliyete yoklama adı verilir.⁵⁰⁹ Yoklama ile görevli memurlar mükelleflerin işyeri, depo, fabrika vb. yerlere giderek vergi dairesinde mükellef olarak kayıtlı olup olmadıkları, işçi çalıştırıp çalıştırmadıkları, kira ödeyip ödemedikleri, esnaf muaflığı taşıyıp taşımadığı gibi hususları araştırı ve tespit ederler.⁵¹⁰ Ancak

⁵⁰⁶ Murat YILDIRIM 2019, agm. s. 454; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 271.

⁵⁰⁷ Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 312; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 100; Nihal SABAN 2022, age. s.445; Recep KAPLAN 2013, agm. s. 156; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 256; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 266; Adil NAS 2012, agm. s. 1308; Burcu GÜLERCİ (2017), “Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti Sınırları”, (Yüksek Lisans Tezi) s. 81, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=JgCpIZpXIYzJTzHmpdnZxA&no=e6yJpaExIRHAe9qgiaHLxQ> ET. 09.12.2024; Recep NARTER 2016, agm. s.9.

⁵⁰⁸ Nihal SABAN 2022, age. s. 446; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 312; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Erdoğan ÖNER 2023, age. s.100; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 99; Recep KAPLAN 2013, agm. s. 156; Mehmet ARSLAN 2021, age. s.256; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 99; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 266; Adil NAS 2012, agm. s. 1308; Recep NARTER 2016, agm. s.12.

⁵⁰⁹ Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA 2022, age. s. 135; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 314; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 100; Nihal SABAN 2022, age. s. 447; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 101; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 256-257; Burcu GÜLERCİ 2017, agt. s. 82; Recep NARTER 2016, agm. s. 13.

⁵¹⁰ Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 314; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 100; Nihal SABAN 2022, age. s. 447; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 101; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 256-257; Burcu GÜLERCİ 2017, agt. s. 82; Recep NARTER 2016, agm. s. 13; Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA 2022, age. s. 135.

defter ve belgeler üzerinde inceleme yapamazlar.⁵¹¹ VUK m. 131 kapsamında tanzim edilen yoklama fişinin bir nüshası mükellefe verilir, kalan nüsha vergi dairesi tarafından ödevlerini yerine getirmeyen mükellef hakkında tarh ya da ceza işlemlerinde kullanılmak üzere delil vasfında muhafaza edilir.⁵¹² Yoklama fişinin kanunda sayılan kişiler dışındaki birine imzalatılması halinde gizli kalması ve korunması gereken bilgilerin yetkisiz kişilere ifşa edilmesi meydana geleceğinden vergi mahremiyetinin ihlali de gündeme gelebilir.⁵¹³

VUK m. 148 uyarınca düzenlenen diğer bir denetim faaliyeti olan bilgi alma kapsamında; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.⁵¹⁴ Madde hükmüne göre bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. Ayrıca adı geçen maddenin son fıkrası bağlamında memleket dışı imtiyazlarından faydalanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi olamazlar. Kanun kapsamında yetkili merciler tarafından toplanan bilgiler istihbarat arşivinde gizli olarak saklanır ve gerekli hallerde kimlerin ne suretle kullanacağı Maliye Bakanlığı'nca tespit edildikten sonra kullanılabilir.⁵¹⁵

VUK m.134 kapsamında ele alınan vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya çıkarmak ve devlet hazinesinde oluşacak maddi kaybı önlemek amacıyla

⁵¹¹ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 101; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 101; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 314; Nihal SABAN 2022, age. s. 447; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Recep NARTER 2016, agm. s. 13; Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA 2022, age. s. 135.

⁵¹² Nihal SABAN 2022, age. s. 447; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 101; Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA 2022, age. s. 135.

⁵¹³ Danıştay 3. D., 2010/5016 E., 2011/566 K., 17.02.2011 T., <https://legalbank.net/belge/d-3-d-e-2010-5016-k-2011-566-t-17-02-2011-danistay-3-daire-karari/817562> ET. 07.01.2025.

⁵¹⁴ Turgut CANDAN 2001, age. s.411; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 101; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 328; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 101; Nihal SABAN 2022, age. s. 447; Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA 2022, age. s. 116; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 99; Burcu GÜLERCİ 2017, agt. s. 82; Danıştay 4. D, 29.11.2000, 5038/4941; Kanun hükmü için bkz.; VUK m.148 vd. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 08.12.2024.

⁵¹⁵ Nihal SABAN 2022, age. s. 463; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 104; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 101; Şükrü KIZILOL ve Metin TAŞ 2013, age. s. 101; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 284; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 328.

yapılan vergi denetim faaliyetlerinden en önemlisi vergi incelemesi faaliyetidir.⁵¹⁶ O kadar ki uygulamada vergi incelemesi ve vergi denetimi aynı kavram olarak kullanılmaktadır.⁵¹⁷ VUK m. 134 kapsamında vergi inceleme raporu esas olarak mükellef tarafından devlete ödenmesi gereken vergi kalemleri ile miktarlarının saptanması, varsa vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilmesi ve kayıp bedelin devlete geri kazandırılmasına yardımcı olan raporlardır.⁵¹⁸ Vergi tekniği raporu neticesinde kanuna aykırılık tespit edildiği hallerde matrahın, matrah farkının, vergi farkının, tarhiyatın ve cezanın miktar itibarıyla tespit edilebilmesi amacıyla vergilendirme dönemi ve vergi türü bakımından vergi inceleme raporları tanzim edilmektedir.⁵¹⁹ VUK m. 135 uyarınca vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.⁵²⁰ Haberli veya habersiz şekilde yapılabilen inceleme hükümlerine VUK veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler tabidirler.⁵²¹ İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir. Fakat VUK m. 142 uyarınca aramalı şekilde inceleme yapılabilmesi için arama ile Any ile güvence altına alınan temel hak ve hürriyetlere açıkça müdahale olacağından hem özel kanun olan VUK m.142 hükmü

⁵¹⁶ age. s. 318; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 102; Nihal SABAN 2022, age. s. 450; Recep KAPLAN 2013, agm. s. 157; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 102; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 261; Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA 2022, age. s. 141; Burcu GÜLERCİ 2017, agt. s. 82.

⁵¹⁷ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 102; Recep KAPLAN 2013, agm. s. 157; Nihal SABAN 2022, age. s. 450; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 318; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 261; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 99; Fazıl TEKİN ve Ali ÇELİKKAYA 2022, age. s. 51.

⁵¹⁸ Nihal SABAN 2022, age. s. 450; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 318; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 261; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 102; Recep KAPLAN 2013, agm. s. 157; Adil NAS 2012, agm. s. 1310.

⁵¹⁹ Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 270; Adil NAS 2012, agm. s. 1313; Funda YAVAŞLAR BAŞARAN (2010), "Türk Hukukunda Vergi İncelemesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 261, s. 88-89.

⁵²⁰ Recep KAPLAN 2013, agm. s. 157; Adil NAS 2012, agm. s. 1313; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 270; Kanun hükmü için bkz.; VUK m.134 vd. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 08.12.2024; Burcu GÜLERCİ 2017, agt. s. 84.

⁵²¹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 318; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 102; Nihal SABAN 2022, age. s. 457; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 262.

hem de Anayasa hükümleri nazara alınarak Sulh Ceza Hâkimi tarafından verilen arama kararının bulunması gerekmektedir.⁵²²

Vergi incelemesi neticesinde elde edilen bilgi ve belgeler VUK m. 141 kapsamında tutanağa bağlanır ve delil dayanağı teşkil eder. Danıştay bir kararında VUK 140 ve 141.maddesi kapsamında inceleme sırasında gerçek görülen maddi olaylar ve hesap durumlarının, belgelendiği, ilgililerin varsa itiraz ve açıklamalarının geçirildiği, birer nüshalarının nezrinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu kurala bağlanan tutanaklar, vergi incelemesinde delil olarak kullanılabilen ölçütler arasında yer aldığına karar vermiştir.⁵²³ Vergi incelemesi neticesinde mükellefin vergi mevzuatına aykırı hareketlerde bulunmuş olduğu tespit edilirse söz konusu tutanaklar vergi inceleme raporlarına dayanak teşkil ederler.⁵²⁴ Vergi incelemesi sonucu mükellef tarafından vergi kayıp kaçaklarının tespiti sonrasında vergi müfettişleri tarafından vergi inceleme raporu tanzim edilir.⁵²⁵

VUK m. 137 kapsamında, VUK ve diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler. Kanun kapsamında defter tutma zorunluluğu bulunanlar hakkında vergi incelemesi yapılacağı belirtildiğinden VUK m. 172 bağlamında defter tutma zorunluluğu bulunanlar ayrıca ele alınmıştır.⁵²⁶ Kanuna göre ticaret ve sanat erbabı olanlar; ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbapları ile çiftçiler defter tutma zorunluluğundadır.⁵²⁷ Kanun ek olarak m. 173 kapsamında gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile GVK'ne göre kazançları basit

⁵²² Kanun hükmü için bkz.; VUK m.142 vd. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 08.12.2024.

⁵²³ Danıştay 3. D., 25.08.2003 T., 2000/2778 E., 2003/3288 K.; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2000-2778-k-2003-3288-t-28-5-2003> ET. 08.12.2024.

⁵²⁴ Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 318; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Nihal SABAN 2022, age. s. 457; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 103; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 270; Recep KAPLAN 2013, agm. s. 159; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 102.

⁵²⁵ Nihal SABAN 2022, age. s. 457; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 318; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 270.

⁵²⁶ Nihal SABAN 2022, age. s. 454; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 86; Adil NAS 2012, agm. s. 1316; Burcu GÜLERCİ 2017, agt. s. 85.

⁵²⁷ Kanun hükmü için bkz.; VUK m.172 vd. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 08.12.2024; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 128; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 86.

usulde tespit edilenler hakkında istisna getirilerek anılan gruplar için defter tutma zorunluluğu öngörülmemiştir.⁵²⁸

2021 yılına kadar defter tutma zorunluluğu bulunan mükellefler hakkında yapılacak incelemenin VUK m. 139 uyarınca incelemeye tabi olan mükellefin işyerinde yapılması esas kabul edilmiştir.⁵²⁹ Fakat 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan "incelemeye tabi olanın iş yerinde" ibaresi "dairede" şeklinde değiştirilmiş⁵³⁰ olup kanunen incelemenin dairede yapılması esastır.⁵³¹

VUK m. 141'e göre, inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. Görüldüğü gibi her vergi incelemesi sırasında inceleme tutanağı düzenlenmesi zorunluluğu yoktur. Maddede geçen lüzum görülen hallerde ifadesi, inceleme elemanının, inceleme sırasında inceleme tutanağı düzenleyip düzenlememekte takdir yetkisine sahip olduğunu göstermektedir. İnceleme tutanağının düzenlenmesi, incelemeyi yapanın buna gerek görmesine bağlıdır.⁵³²

Vergi incelemesi sonucunda, hazırlanacak inceleme raporları ile ilgili ayrıntılı hükümler VUK m. 140'ta düzenleme konusu yapılmıştır. İnceleme raporlarının belli şekil şartlarına sahip olması gerekir. Vergi tarhiyat önerisini içeren inceleme raporları usul incelemeleri, hesap incelemeleri, eleştiren hususlar ile sonuç bölümlerinden oluşur. İlgililerin inceleme esnasında ileri sürdüğü hususlar ve buna ilişkin değerlendirmelere, eleştirilen hususlar bölümünde yer verilir. Mükellef hakkında tarh edilmesi önerilen vergi ve ceza tutarları, herhangi bir tereddüde yer vermeyecek açıklıkta ve anlaşılır bir şekilde inceleme raporlarının sonuç bölümünde

⁵²⁸ Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 128; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 86. Kanun hükmü için bkz.; VUK m.173 vd. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 08.12.2024; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 128; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 86.

⁵²⁹ Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 86; Adil NAS 2012, agm. s. 1325; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 267; Murat YILDIRIM 2019, agm. s. 454; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 128; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 86; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 318.

⁵³⁰ Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun m. 17 için bkz.; <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm> ET. 08.12.2024.

⁵³¹ Kanun hükmü için bkz.; VUK m.139. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 08.12.2024.

⁵³² Adil NAS 2012, agm. s. 1325; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 267; Murat YILDIRIM 2019, agm. s. 454.

gösterilmesi gerekir.⁵³³ Vergi inceleme raporları vergi türü ve vergi dönemini belirtir şekilde ayrı ayrı düzenlenir.⁵³⁴

Ayrıca kamu hukuku bağlamında bir idari işlem öncesi yapılan araştırmalar; incelemeler, tavsiyeler, mütalaa ve raporlar, tutanaklar, teklif, tavsiye ve görüş gibi şekillerle gerçekleştirilen işlemler gibi hazırlık işlemleri olarak adlandırılmaktadır. Hazırlık işlemleri doğrudan iptal davasının konusunu oluşturmamaktadır.⁵³⁵ Hazırlık işlemi niteliğinde olan işlemler, tek başına ilgililer üzerinde hukuksal etki yapmadığından iptal davasına konu edilemeyecek olup açılan davanın esasının incelenmemesi gerekmektedir. İdari işlemlerin idari davaya konu olabilmeleri için, kesin ve yürütülebilir olma niteliklerini birlikte taşımaları gerekmektedir. Danıştay kararında işlemin yürütülebilir duruma gelmesi, mevzuatta öngörülen unsurları taşıması ve uygulamaya konulmaya hazır bulunması iptal davası için zorunlu koşullardan olduğu ve ön işlemlerin ise kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerin ortaya çıkarılmasına yönelik hazırlık işlemleri olup, tek başına kişiler üzerinde hukuksal etki yaratmayacaklarından iptal davasına konu edilemeyeceğine karar verilmiştir.⁵³⁶

Vergi inceleme raporları, idari işlemler sınıflandırılmaya tabi tutulduğu takdirde hazırlık işlemi niteliğindedir. Vergi inceleme raporları hazırlık çalışması niteliğinde olduğundan dolayı bunlar tek başına iptal davasına konu olamazlar. Başka bir ifade ile vergi inceleme raporu vergi idaresinin yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlemdir. Vergi idaresinin bir iç işlemi olan inceleme raporunun, bu niteliği itibarıyla tarh işleminden bağımsız olarak, idari davaya konu edilmesi mümkün değildir. Çünkü vergi inceleme raporları kesin nitelikli idari işlemlerden değildir.⁵³⁷

⁵³³ Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 103; Adil NAS 2012, agm. s. 1329; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 270.

⁵³⁴ Adil NAS 2012, agm. s. 1329; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 103; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 270; Kanun hükmü için bkz. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m.53/2 <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=38504&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> ET. 08.12.2024.

⁵³⁵ Mutlu KAĞITÇIOĞLU (2012), “İdari İşlemin İcrailiği”, *TBB Dergisi*, Sayı 103, s. 281, <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1235> ET. 08.12.2024; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 105; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 324; Bumin DOĞRUSÖZ 2010, agm. s. 20-21; Adil NAS 2012, agm. s. 1312.

⁵³⁶ Danıştay 13. D. 16.03.2007 T., 2005/6715 E., 2007/1416 K.; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2005-6715-k-2007-1416-t-16-3-2007> ET. 08.12.2024.

⁵³⁷ Turgut CANDAN 2001, age. s. 159; Şükrü KIZILOĞLU ve Metin TAŞ 2013, age. s. 105; Yusuf KARAKOÇ 2024, age. s. 324; Şeref GÖZÜBÜYÜK 2013, age. s. 434; Adil NAS 2012, agm. s. 1312.

VUK m.34. kapsamında ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ olunacağı ve m.35 kapsamında takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.⁵³⁸ Amir kanun hükmü uyarınca vergi inceleme raporlarının mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği konusunda herhangi bir şüphe bulunmamaktadır.⁵³⁹ Kanun hükmüne rağmen mükellefe ihbarname ekinde vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesi halinde mükellefin savunma hakkının ihlal edileceği aşikârdır. Danıştay kararlarında açıkça davacı hakkında düzenlenmiş olan vergi inceleme raporunun davacıya tebliğ edilmediği hallerde davacının hangi suçun isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alınmış olduğundan kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile takdir komisyonu kararı tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı vergi inceleme raporunun davacıya tebliğ edilmemesinde yasaya uygunluk bulunmadığına karar verilmiştir.⁵⁴⁰

2.2.3.3 Vergi Tekniği Raporlarının VUK m. 5 Kapsamında Tebliğ Sorunu

Adil yargılanma hakkı⁵⁴¹, insanın sadece insan olmasından dolayı hak ettiği temel hak ve özgürlüklerden olup, yasal haklardan önce gelen moral haklar statüsündedir. Bu hak, Devletin, bireyin o hakları kullanmasına yahut onlardan yararlanmasına müdahale etmemesi gereken doğrudan doğruya korunan negatif haklar statüsünde yer almaktadır. Ancak, hakkın sağlanması ve korunması için devletlerin pek çok pozitif edimleri de yerine getirmesi gerekmektedir.⁵⁴²

Vergi hukukuna tabi mükellef veya sorumlular hiç vergi ödememek veya daha az vergi ödemek amacıyla VUK hükümlerine aykırı fiillerde bulunabilmektedir.

⁵³⁸ Kanun hükmü için bkz. VUK m.34-35; <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> ET. 16.12.2024.

⁵³⁹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 102; İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 195; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 234.

⁵⁴⁰ Danıştay 4. D. 23.1.2014 T., 2012/6819 E., 2014/409 K.; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2012-6819-k-2014-409-t-23-1-2014> ET. 16.12.2024.

⁵⁴¹ AİHS M.6 için bkz. <https://www.yargitay.gov.tr/documents/AIHM.pdf> ET. 16.12.2024.

⁵⁴² İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 184.

VUK m. 359’da düzenlenen vergi suçlarının meydana gelmesi akabinde vergi denetimine yetkili kişilerce yapılan incelemeler sonrasında vergi raporları tanzim edilmektedir. Yukarıdaki bölümde detaylıca irdelenen vergi raporlarından bazıları - kapsam niteliği göz önüne alınarak- mükelleflere tebliğ edilmemektedir.

Vergi inceleme raporuna göre daha kapsamlı olan vergi tekniği raporları vergi mahremiyeti ilkesi gereğince mükelleflere tebliğ edilmemektedir.⁵⁴³ Hangi vergi raporlarının tebliğ edileceği, hangi raporların mahremiyete dâhil olacağı net ve açık şekilde belirlenmemiştir.⁵⁴⁴ VUK m.5 kapsamında vergi incelemesinde görevli olanların mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemeyecekleri ve kendi nam ve hesaplarına kullanamayacakları düzenlenmiştir. Vergi incelemesi neticesinde tanzim edilen raparlarda mükellef haricinde diğer mükelleflerin özel durumlarının da değerlendirilmesi nedeniyle raparlarda vergi mahremiyetini ihlal edecek hükümler bulunabilmektedir.⁵⁴⁵ Bu nedenle söz konusu raporların konuyla ilgisiz bulunanlara tebliğ edilmesi durumunda diğer mükelleflerin vergi mahremiyetinin ihlal edilme ihtimali vardır. Ancak bir mükellefin iş akışında bir başka mükellefe göre yasaya aykırılık değerlendirilmesi yapılması halinde, kusur isnat edilen mükellefin bunu bilmesinin en tabii hakkı olduğu da savunulmaktadır.⁵⁴⁶ Kural olarak, vergi inceleme raporlarında tarhiyatın somut dayanakları, gerekçesi, mevzuat hükümleri, matrahın nasıl hesaplandığı, dikkate alınan ve alınmayan durumlar açıkça yazılmaktadır.⁵⁴⁷ Bu nedenle mükellefler hakkında yapılacak tarhiyatların dayanağı olan vergi inceleme raporlarının ve daha kapsamlı olup vergi inceleme raporlarına dayanak teşkil eden vergi tekniği raporlarının mükelleflere tebliğ edilmemesi halinde

⁵⁴³ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 102; Ece Fatma ASLAN (2021), “Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, Sayı 6(1), s. 119, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1603618> ET. 07.12.2024; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 266; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 233; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 256; Nurettin BİLİCİ (2017), “Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu”, *Dünya Gazetesi*, s. 15, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporlarinin-gizliliği-sorunu/392179> ET. 13.01.2025.

⁵⁴⁴ İsa AYDEMİR 2016, agm. s.184; Serkan AĞAR 2012, agm. s.233; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 256.

⁵⁴⁵ İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 193.

⁵⁴⁶ agm. s. 193.

⁵⁴⁷ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 103; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 256.

mükelleflerin, haklarında yapılacak tarhiyatın somut gerekçeleri hakkında yeterince bilgi sahibi olamayacakları bir gerçektir.⁵⁴⁸

Bu nedenle söz konusu raporların mükelleflere tebliğ edilmemesi durumunda mükelleflerin adil yargılanma hakkı dolayısıyla savunma hakkı ihlal edilmiş olacaktır. Kişilerin temel hak ve hürriyetlerinden olan savunma hakkı Any. m. 36 ile güvence altına alınmıştır.⁵⁴⁹ Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Savunma hakkının sağlanması adil yargılanma hakkının bir gereğidir. Adil yargılanma hakkı “hakkaniyete uygun”, “dürüst yargılanma hakkı” olarak da ifade edilir. Vergilendirmede kanun önünde eşitlik adil yargılanma hakkının görüntüsü olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵⁵⁰ Adil yargılanma hakkı, taraflar arasında herhangi bir fark gözetilmeksizin, tarafların karşılıklı olarak iddialarını ileri sürebilmeleri ve savunmalarını yapabilmeleri demektir.⁵⁵¹ Buna göre şüpheli ya da sanığa yeterli

⁵⁴⁸ Serkan AĞAR 2012, agm. s. 233; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 258; İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 203; Nurettin BİLİCİ 2017, agm. s. 15.

⁵⁴⁹ 1982 Anayasası'nın 36'ncı maddesine, 03.10.2001 tarihinde 4709 sayılı Kanun'un 14. maddesi ile yapılan değişiklik ile “savunma” ibaresinden sonra gelmek üzere “ile adil yargılanma” ibaresi eklenmiştir. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011017m1.htm> ET. 10.12.2024; AYM Mehmet Fidan, B. No: 2014/14673, 20/9/2017; “Anayasa'nın 36. maddesine “... ile adil yargılanma” ibaresinin eklenmesine ilişkin gerekçede, Türkiye'nin tarafı olduğu uluslararası sözleşmelerce de güvence altına alınan adil yargılama hakkının madde metnine dâhil edildiği vurgulanmıştır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca inceleme yaptığı birçok kararında, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) içtihadıyla adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil edilen çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerine Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında yer vermektedir. Bu itibarla anılan ilkelerin adil yargılanma hakkının kapsam ve içeriğine dâhil olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Anılan ilkelere uygun olarak yürütülmeyen bir yargılamanın hakkaniyete uygun olması mümkün değildir.” <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/14673> ET. 10.12.2024.

⁵⁵⁰ AYM Faik Gümüş, B. No: 2012/603, 20/2/2014; “Silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılama ilkesi ise kural olarak bir davada taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkânı vermektedir.” <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/603> ET. 10.12.2024; Danıştay 5.D., 24.10.2016, E:2016/10141, K:2016/4886, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-d-e-2016-10141-k-2016-4886-t-24-10-2016> ET. 12.12.2024; Danıştay 7. D., 14.5.2002, E: 2002/206, K: 2002/1864; AYM Taylan Özgür Tor, B. No: 2013/2454, 12/3/2015; “Ceza davaları ile medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin davaların usul kuralları da dâhil olmak üzere yargılamanın tüm aşamalarında silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama hakkının güvence altına alınarak adil yargılanma hakkının korunması hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Asıl kural tarafların eşit şartlarda yargılamaya katılımının sağlanması, gösterdikleri kanıtlardan ve sundukları görüşlerden bilgi sahibi olması, bunlarla ilgili görüşlerini bildirebilme imkânının kendilerine verilmesidir.” <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/2454> ET. 10.12.2024.

⁵⁵¹ Halil KALABALIK (2013), *İnsan Hakları Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 498-499; İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 196; Begüm DİLEMRE ÖDEN (2019) “Vergi Mükelleflerinin Mahkemeye Erişim Hakkı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (372), s. 126, <http://earsiv.cankaya.edu.tr:8080/handle/20.500.12416/4153?show=full> ET. 15.01.2025; AYM Mehmet Fidan, B. No: 2014/14673, 20/9/2017; “Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca herkes iddia, savunma ve adil yargılanma hakkına sahiptir. Anayasa'nın anılan maddesinde adil yargılanma

savunma olanağı verilerek ve dürüstçe yapılan muhakeme adil, yani hakkaniyete uygundur. Savunma hakkı ve adil yargılanma ilkesi her ne kadar hukukumuzda bulunsa da bahsi geçen hakların kaynağı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesidir. Hakkı düzenleyen AİHS m. 6 ve Any. m.90 kapsam olarak silahların eşitliği⁵⁵², dürüst işlem, hukuki dinlenilme, şüpheden sanık yararlanır ilkesi ve bağımsız mahkeme tarafından yargılanma, makul sürede yargılanma, masumiyet karinesi, suçlamayı öğrenme hakkını ihtiva etmektedir. Bu durum, aynı zamanda davalı idare ile mükellefin eşit bir durumda olmaması nedeniyle silahların eşitliği ilkesinin, mükellefin ileri sürülen deliller ve sunulan görüşlerle ilgili bilgi sahibi olmaması nedeniyle çelişmeli yargılama ilkesinin de ihlali sayılabilir.⁵⁵³ Görüldüğü üzere mükellefin kendisi ile ilgili bilgi ve belgeleri görmemesi açıkça hukuki işlemi sakat hale getirmekte ve mükellefin hakkı güvence altına alınmaktadır.

Yüksek yargı kararlarında 2019 yılında değişiklik yaşanmış olup, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa ilişkin bir hata olmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edilmediğine karar verilmiştir. Danıştay kararları incelendiğinde tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği ya da dava dosyasına sunulmadığının saptandığı hallerde yargı mercii tarafından ara kararıyla istenilmesi

hakkından ayrı olarak iddia ve savunma hakkına birlikte yer verilmesi, taraflara iddia ve savunmalarını mahkeme önünde dile getirme fırsatı tanınması gerektiği anlamını da içermektedir.” <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/14673> ET. 10.12.2024; AYM Yaşasın Aslan, B. No: 2013/1134, 16/5/2013; “Silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarının usul hakları bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması anlamına gelir” <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1134> ET. 10.12.2024; Danıştay 4.D., 10/10/2013 T., 2013/2702 E., 2013/6862 K.; “... Hak arama hürriyeti, önemi nedeniyle yalnız toplumsal barışı güçlendiren dayanaklardan biri değil, aynı zamanda bireyin adaleti bulma, hakkı olanı elde etme, haksızlığı önleme uğraşının da aracıdır. Savunma hakkının öznesi, suçlanan kişidir. Kişinin, savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için, öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekir. Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise; iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesi, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.” <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/5-d-e-2016-10141-k-2016-4886-t-24-10-2016> ET. 10.12.2024.

⁵⁵² Şüphelinin hakları ile savcının yetkileri arasında bir denge sağlanmış olması ilkesidir. AYM Mustafa Kupal, B. No: 2013/7727, 4/2/2016;” Adil yargılanma hakkı bağlamında hakkaniyete uygun bir yargılamanın yürütülebilmesi, silahların eşitliği ilkesi ışığında tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulmasını ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olmasını gerekli kılar” <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/7727> ET. 10.12.2024.

⁵⁵³ İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 184; Turgut CANDAN 2001, age. s. 168; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 234; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 258.

mümkün olduğu; ara kararının gereğinin yerine getirilmesi amacıyla ya da idarece resen dayanak raporun dava dosyasına sunulması üzerine davacıya anılan rapor tebliğ edilerek davacının haklılığını ortaya koymaya yönelik delil ve hukuka aykırılık iddialarını ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine uygun olarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulabileceğine dair karar vermektedir.⁵⁵⁴

Danıştay diğer bir kararı ile vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesinin ana kural olduğunu kabul etmekle birlikte söz konusu raporun mahkeme tarafından ara kararla talep edilerek davacıya sunulması neticesinde söz konusu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesinin mümkün olduğu; bu noksanlığın esasa etkili bir hata olmaması sebebiyle vergilendirme işleminin iptaline gerek bulunmadığı kanaatine vardığı belirtilmiştir.⁵⁵⁵ Ayrıca başkaca Danıştay kararında hangi hususların esasa etkili şekil hatası olduğunu belirtilmiş olup, yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi ve miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya bu vesikaların görevli bir makam

⁵⁵⁴ Danıştay VDDK, 19.02.2020 T., 2020/9 E. ve 2020/2 K., <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/06/20200624-7.pdf> ET. 09.12.2024; Danıştay VDDK, 344/341, 08.05.2019; Aynı minvalde kararlar için bkz.; Danıştay VDDK, 1214/42, 30.01.2019; Danıştay VDDK, 559/437, 03.07.2019; Danıştay 3 D, 3727/6205, 12.11.2019; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2019-344-k-2019-341-t-8-5-2019> ET. 09.12.2024; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E. 2016/82 K. 2016/83 T. 10.02.2016 <https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2016-82-k-2016-83-t-10-02-2016-ihbarname-ile-birlikte-teblig-edilmeyen-vergi-teknigi-raporu/2409048/> ET. 10.12.2024; Danıştay 9. D., 14.06.2022 T., 2020/365 E., 2022/3051 K., <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=807582900&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 25.12.2024; Danıştay 9. D., 31.03.2022 T., 2019/3720 E., 2022/1119 K.; <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=801759700&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 25.12.2024; Aynı minvalde karar için bkz. Danıştay 9. D., 31.03.2022 T., 2019/3721 E., 2022/1121 K <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=801759000&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 25.12.2024.

⁵⁵⁵ Danıştay VDDK, 444/486, 13.04.2016; Danıştay VDDK, 569/609, 03.10.2018; Aynı minvalde kararlar için bkz. Danıştay 3 D, 586/3849, 16.05.2017; Danıştay 7 D, 3222/552, 20.02.2019; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-444-k-2016-486-t-8-5-2016> ET. 09.12.2024; Danıştay 4 D, 13341/235, 27.01.2020; Danıştay VDDK, 337/64, 29.01.2020; Danıştay VDDK, 1385/1232, 25.12.2019; Aynı minvalde kararlar için bkz. Danıştay 9 D, 3610/864, 18.02.2020; Danıştay 9 D, 270/1087, 24.02.2020; Danıştay 9 D, 1234/696, 12.02.2020; Danıştay VDDK, 299/251, 03.05.2018; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2019-1385-k-2019-1232-t-8-5-2019> ET. 09.12.2024.

tarafından tanzim edilmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.⁵⁵⁶

Bu hususta 2016/12198 numaralı bireysel başvuru ile konu AYM tarafından irdelenmiş ve karar 29.07.2020 tarihli ve 31200 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Kararda sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak ile itham edilen mükellefe tebliğ edilen ihbarname ekinde vergi tekniği raporunun yer almamasının hem mülkiyet hakkını hem de silahların eşitliği ilkelerini ihlal etmediğine ve E. Limitet Şirketinin düzenlediği faturaların sahte olduğu yargısına karşı ileri sürdüğü tüm iddialarının yargılama aşamasında karşılandığı, dolayısıyla vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemiş olmasının başvurucuyu davalı tarafa nazaran zayıf bir duruma düşürmediği kanaati ile vergi tekniği raporunun başvurucuya tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediğine karar verilmiştir.⁵⁵⁷

Her ne kadar yüksek mahkeme kararlarında mükellefe ihbarname ekinde tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporlarının mahkemece ara karar ile idareden talep edildiğinde mükellefin savunma hakkının korunduğu ifade edilse de uygulamada vergi mahkemeleri tarafından vergi tekniği raporuna karşılık cevap ve itirazların sunulması maksadı ile genellikle 10 günlük yasal süre tayin edilmekte ve takdir edersiniz ki kapsamı geniş ve detaylı olan vergi tekniği raporlarının incelenmesi ve hataların tespiti hususunda hak kayıpları yaşanmaktadır. Buradan hareketle karşı argüman olarak İYUK m.16/3 karşımıza çıkabilir. Kanun maddesi, idari yargılama hukukunda tebligat ve davaya cevap verme hususunda haklı sebeplerin varlığı halinde bir defaya mahsus süre uzatım kararı verebileceğini hüküm altına almaktadır.⁵⁵⁸ Fakat her ne kadar hukukta çareler tükenmese de mükellefin adalete ulaşabilmesi maksadı ile bu denli zorlanması kanaatimizde uygulamada füzuli yargı yükü yaratmaktadır.

⁵⁵⁶ Danıştay 9. D., 14.06.2022 T., 2020/364 E., 2022/3050 K.; <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=807589100&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 25.12.2024.

⁵⁵⁷ AYM 09.06.2020 T. (R.G. T.-Sayı: 29/7/2020-31200) <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/07/20200729-11.pdf> ET. 09.12.2024; Ece Fatma ASLAN 2021, agm. s. 119; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 266.

⁵⁵⁸ Kanun hükmü için bkz.; İYUK m.16/3 vd. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2577&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> ET. 09.12.2024

Uygulamada vergi dairesi tarafından vergi raporlarının tebliğ edilmemesine ek olarak savcılık tarafından da şüpheliye yapılan tebliğlerde dayanak belge olan raporlar tebliğ edilmemekte, tebliğ yapılmayan durumlarda ifadesi alınan şüpheliye vergi raporları ibraz edilmemektedir. Şüphelinin kendisine ait mükellefiyet bilgilerinin yer aldığı vergi raporlarının tebliğ edilmeme amacı raporların içerisinde başka mükellefiyetlere ait mahrem bilgilerin yer alması ve vergi raporlarının şüpheliye tebliğ edildiği takdirde VUK m. 5 uyarınca başka mükelleflerin vergi mahremiyetinin ihlal edilecek olmasıdır. Fakat her düzenlenen vergi inceleme, vergi tekniği veya vergi suçu raporlarında başka mükellefiyetlere ilişkin bilgiler bulunacak diye bir kural yoktur. Çoğunlukla vergi denetim elemanları tarafından VUK hükümlerine aykırılık neticesinde hazırlanan vergi raporları tek bir mükellefiyete ilişkin ve belirli dönemi kapsayan raporlar olmaktadır.

Vergi tekniği raporları, birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan ve konuyu bir bütün halinde ele alan raporlardır. Uygulamada, düzenlenen vergi tekniği raporları üzerine her bir mükellef hakkında sonradan ayrı ayrı vergi inceleme raporları düzenlendiği gibi her bir dönem ve vergi türü için de ayrı ayrı vergi inceleme raporları düzenlenip mükelleflere tebliğ edilmektedir.⁵⁵⁹ Burada dikkat edilmesi gereken mükelleflere vergi tekniği raporlarının değil vergi inceleme raporların tebliğ edildiği hususudur.⁵⁶⁰ Vergi tekniği raporları vergi mahremiyeti ilkesi gereğince mükelleflere tebliğ edilmemektedir. Düzenlenen vergi tekniği raporları mükellefin kendisi hakkında, kendisi ile birlikte birden fazla mükellef hakkında ilgili olabileceği gibi başka bir mükellef hakkında da düzenlenmiş olabilir.⁵⁶¹

Adil yargılanma hakkı ve savunma hakkı uluslararası sözleşmeler ve Any. ile güvence altında iken vergi veya cezanın dayanağı olan raporların tebliğ edilememesi veya ibraz edilmemesi kabul edilemez. Danıştay kararında; “vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemiş olmasının Anayasamızda ve ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerde güvence altına alınmış bulunan "Hukuk Devleti",

⁵⁵⁹ Adil NAS 2012, agm. s. 1329; Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĞAN ve Ahmet KUMRULU 2024, age. s. 100; Erdoğan ÖNER 2023, age. s. 103; Mehmet ARSLAN 2021, age. s. 270; İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 197; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 102.

⁵⁶⁰ İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 198; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 261.

⁵⁶¹ İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 198; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 233; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 261.

"Hak Arama Özgürlüğü", "Adil Yargılanma Hakkı" ve "Mahkemeye Başvuru Hakkı" ilkeleri ile doğrudan ilgili olan ve Anayasa'nın 36. maddesinde yer verilen iddia ve savunma hakkı ve hak arama özgürlüğünün ihlali kapsamında olduğu ve savunma hakkını kısıtladığı, davacının hangi eylem veya işlemler sonucu kendisi hakkında bu sonuca varıldığını, vergi tekniği raporundaki tespitlerin yerinde ve yeterli olup olmadığını öğrenme imkânından mahrum bırakılmış olması nedeniyle savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile raporun bir kısmının ve yine vergi tekniği raporundaki tespitlere atıfla yetinen takdir komisyonu kararı tebliğ edilmek suretiyle tarhiyat yapılması ancak işlemlerin dayanağı vergi tekniği raporunun eksiksiz bir şekilde davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğundan dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediğine karar verilmiştir⁵⁶² Mükellefe ait savunma hakkının elinden alınmaması ve adil yargılanmanın yerine getirilmesi maksadıyla vergi raporları VUK m.5 uyarınca iki ayrı kısma ayrılmalıdır: Kişinin kendi mükellefiyetine ilişkin düzenlenen vergi tekniği raporları ile başka mükellefiyetler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları.⁵⁶³

Kişinin kendi mükellefiyetine ilişkin düzenlenen vergi tekniği raporları; bahsi geçen nitelikteki raporlar içerik olarak genellikle mükellefe ait bilgilerden oluşmaktadır. Mükellefiyete ilişkin evraklar ve ticari organizasyona dair bilgiler yer aldığından mükellefe tebliğ edilmesinde VUK m. 5 vergi mahremiyeti ihlal edilmiş sayılmayacaktır.⁵⁶⁴ Fakat nitelik itibarıyla sadece mükellefe ait bilgilerin bulunduğu rapor sırf keyfiyet sebebiyle tebliğ veya ibraz edilmezse bu durumda açıkça savunma hakkını kısıtlandığından adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş sayılacaktır. Bazı yüksek yargı kararları kapsamında mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporu ve

⁵⁶² Danıştay 9. D., 14.06.2022 T., 2020/363 E., 2022/3049 K.; <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=807583000&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 25.12.2024; Danıştay 4. D., 27.04.2022 T., 2018/7027 E., 2022/2940 K.; <https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=772671000&arananKelime=VERG%C4%B0%20MAHREM%C4%B0YET%C4%B0> ET. 25.12.2024.

⁵⁶³ İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 198; Serkan AĞAR 2012, agm. s.233; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 269.

⁵⁶⁴ Danıştay 4. D., 13.5.2014 T., 2011/9665 E., 2014/3276 K.; Danıştay 4.D., 10.10.2013 T., 2013/2767 E., 2013/6861 K.

vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin, davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve savunma yapma hakkının ihlal edildiği, vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu madde 5 kapsamında değerlendirilemeyeceği ve savunma hakkının ihlali sayıldığı belirtilmektedir.⁵⁶⁵ Yüksek yargı kararında; Vergi Usul Kanununun 35'inci maddesinin talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlandığına vurgu yapılarak mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiği ve bu durumda, davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanunun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceğinden, sadece vergi ve ceza ihbarnamesi ile takdir komisyonu kararı tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğuna karar verilmiştir.⁵⁶⁶

Başka mükellefiyetler hakkında düzenlenen vergi tekniği raporları; bu nitelikteki raporlarda ise durum farklıdır. Başkaca bir mükellef hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporlarında mahrem sayılacak mükellefiyet bilgileri, iş faaliyet hacmi ve mükellefin şahsi bilgileri yer aldığından genel olarak bu tip raporların mükellefe tebliğ edilmemesi savunma hakkı kapsamında görülmemekte, bu durum vergi mahremiyeti kapsamında görülmektedir.⁵⁶⁷ İçerisinde başkaca mükelleflere ait mahrem bilgilerin bulunduğu vergi tekniği raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesinde vergi mahremiyeti devreye girdiğinden savunma hakkının kısıtlanması şekilde anlaşılmamaktadır.

Yüksek mahkeme kararlarında 2019 yılından sonra içtihat değişikliği yaşandığı görülse de burada dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Her ne kadar mahkeme kararlarında vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi

⁵⁶⁵ Danıştay VDDK, 18.6.2014 T. Ve 2014/304 E., 2014/563 K.; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2014-304-k-2014-563-t-18-6-2014> ET. 25.12.2024.

⁵⁶⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 17.9.2014 T., 2014/508 E., 2014/761 K.; <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2014-508-k-2014-761-t-17-9-2014> ET. 25.12.2024.

⁵⁶⁷ İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 200; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 234; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 269.

esaslı hata olarak değerlendirilip tarhiyatı iptal etmeye yetecek eksiklik olarak görülmesi de VUK m.5 gerekçe gösterilerek vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi mükelleflerin savunma hakkını ihlal etmektedir. Şöyle ki; ceza ihbarnameleri neticesinde mükellefler ya vergi borcunu ödeyecek ya da dava açma yoluna gidecektir. Fakat vergi tekniği raporu tebliğ edilmediği hallerde mükellef tarafından hangi yolun kendisi için daha iyi koruyacağını seçme hakkı elinden alınmaktadır. Başka bir deyişle, tarhiyat ve matrah hesaplama yöntemlerini içeren raporların mükellefe tebliğ edilmediği hallerde mükellefin, hangi işlemler ile karşı kaşıya kaldığını bilme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alınmaktadır.⁵⁶⁸ Dolayısıyla, mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı bir nevi elinden alındığından geriye sadece dava açma yolu kalmaktadır. Her ne kadar yüksek mahkeme kararlarında dava sürecinde vergi tekniği raporlarının görülmesi halinde eksikliğin giderildiği belirtilmiş olsa da belki de tarhiyat öncesi uzlaşma yolunu seçecek olan mükellef mecburen dava açarak uzlaşma haklarını yitirmektedir. Zira dava açan ve bu aşamada vergi tekniği raporunu inceleme fırsatı bulan mükellef geri başa dönüp kendi için belki de daha faydalı olacak uzlaşma ve diğer imkânlardan faydalanma için idareden talepte bulunma hakkını yitirmektedir.⁵⁶⁹

Ayrıca vergi tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi, tüm durumlarda VUK m. 35 ve 366. maddelerinde yazılı ceza ihbarnamesinin ekinde “tarhiyatın sebebinin ve hukuki dayanaklarının da yer alması” amir düzenlemesine aykırılık teşkil etmektedir. Zira mükellefe kesilen cezanın dayanağını oluşturan nedenlerin gizli tutulması, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kriterlerinden biri olan “adil yargılanma hakkı” kapsamındaki mükellefin savunma hakkını kısıtlayıcı bir sonuç doğurur. Çünkü çoğu vakit, kesilen vergi ve cezaların dayanağı, idarenin mükellefe göstermediği vergi tekniği raporlarında yazılı bulunmaktadır. Suçlanan mükellefin savunmasını hazırlayabilmesi için kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebi konusunda bilgilendirilmesi gerekir.⁵⁷⁰

⁵⁶⁸ Murat YILDIRIM 2019, agm. s. 454; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 267; Turgut CANDAN 2001, age. s. 200; Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 103; Serkan AĞAR 2012, agm. s. 234; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 271.

⁵⁶⁹ Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 103; Zübeyir BAKMAZ 2021, agm. s. 267; Turgut CANDAN 2001, age. s. 200; Murat YILDIRIM 2019, agm. s. 454; Abdullah ARIKAN 2023, agm. s. 271.

⁵⁷⁰ Nurettin BİLİCİ 2017, agm. s. 15.

Esasen AYM kararında; kendisine belge verilmeyen başvurunun savunma hakkında meydana gelen bu kısıtlamayı telafi edecek karşıt-dengeleyici imkânların sağlanması gerektiğinden başvurunun belge içeriğinden haberdar edilmesinin, buna karşı savunma ve itirazlarını mahkemeye sunabilme fırsatına sahip olmasının dengeleyici bir imkân olduğu, yine söz konusu belgenin başvuru tarafından bilinmesinin sakıncalı olduğu düşünülen kısımları karartılarak başvurucuya verilmesi ya da başvurunun söz konusu belgeyi mahkeme kaleminde inceleme fırsatı bulması da dengeleyici birer imkân olarak görülmesine karar verilerek⁵⁷¹ vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesine karşılık mükellefin kısıtlanan savunma hakkını dengelemek adına VUK m.5 kapsamına girebilecek olan ve 3.kişilerle alakalı olan kısımların karartılarak mükellefe verilmesinin hukuki bir çözüm olacağı vurgulanmıştır.⁵⁷² Kanaatimizce ihbarname ekinde gerekli vergi raporlarının bulunmaması halinde mükellefin BEHK kapsamında idareye başvurarak raporlarda kendi mükellefiyetine ait; başkaca mükellefiyetlere ait olmayan ve VUK m.5 kapsamına girmeyen bilgilerin kendisine verilmesi vergilendirmenin ilkelerine uygun olacaktır.

2.3 BİLGİ EDİNME HAKKI İLE VERGİ MAHREMİYETİ HAKKI ÇATIŞMASI

2.3.1 Normlar Bağlamında Çatışma

İnsan hakları denilen ve Any. kapsamında güvence altına alınan bu temel hak ve hürriyetleri kişilerin serbest hareket etme iradeleri ile ortaya çıkmaktadır.⁵⁷³ Kişilerin aynı veya benzer hakların kullanımından doğan menfaat aykırılıkları çatışma olarak adlandırılmaktadır.⁵⁷⁴ Kural olarak çatışma, önerme niteliğinde olan iki farklı hukuk kuralının birbirleriyle çatışan veya birbirlerini dışlayan davranışları emretmesi nedeniyle kurallardan birine uyulduğunda diğerine ayrı davranma durumunun ortaya çıkmasıdır.⁵⁷⁵ Örneğin Any. m.67 kapsamında vatandaşların seçme hakkının

⁵⁷¹AYM 09.06.2020 T. (R.G. T.-Sayı: 29/7/2020-31200). <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/12198> ET. 10.12.2024.

⁵⁷² Nurettin BİLİCİ 2024, age. s. 104; İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 204.

⁵⁷³ Münici KAPANİ (2013), *Kamu Hürriyetleri*, 7.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 4; İsmail KÖKÜSARI (2020), *Anayasal Hakların Çatışması*, Adalet Yayınevi, Ankara, s. 97; Kemal GÖZLER 2020, age. s. 249.

⁵⁷⁴ age. s. 249; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 80.

⁵⁷⁵ age. s. 79.

bulunduğu ifade edilirken aynı maddenin 5.fikrasında silahlı halde bulunan er ve erbaşların oy kullanamayacağı hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere aynı yasada farklı hükümler ile birbirine zıt normatif davranışlar emredilmektedir.⁵⁷⁶

Öncelikli olarak iki hukuk normunun çatışabilmesi için ilk unsur iki farklı hukuk kişinin bulunmasıdır.⁵⁷⁷ Bu unsurun sağlanmaması halinde bir kişinin aynı anda iki hakkı çatışırsa bu norm çatışması değil normların yarışması demektir.⁵⁷⁸ Bir kişi aynı anda, birden fazla hak ve hürriyeti kullanma veya yararlanma hakkına da ayrıca sahiptir. Bu doğrultuda üniversitede ders veren öğretim görevlisi hem düşünceyi açıklama hürriyetinden hem de bilim hürriyetinden yararlanır.⁵⁷⁹ Yarışma durumunda kişi her iki hak veya hürriyetin sağladığı korumayı talep edebilir. Yarışan hak ve hürriyetlerden birisi diğerine göre daha yüksek veya daha etkili bir koruma sağlıyorsa, ilgili kişi sadece bu korumayı sağlayan hak veya hürriyete dayanabilir.⁵⁸⁰

Norm çatışmasının diğer bir unsuru ise tarafların hak veya hürriyetlerinden faydalanması halinde menfaat aykırılığının yaşanmasıdır.⁵⁸¹ Bir çatışmanın ortaya çıkması için aynı doğrusal düzlemde karşı karşıya kalma durumunun söz konusu olması gerekmektedir. Hukuk düzeninde norm çatışmasının meydana gelmesi için iki farklı kişinin, iki farklı hakkı, aynı anda kullanmasını talep etmesi gerekmektedir.⁵⁸² Bir kişinin gösteri yürüyüşü düzenleme hakkı karşısında diğer kişinin gösteri yürüyüşü yapılacak caddede bulunan dükkânına dair ticaret hürriyetinin⁵⁸³ karşı karşıya gelmesi temel bir norm çatışması örneğidir.

Hukuk teorisinde kuralların çatışması görünüşte ve gerçek çatışma olarak ikiye ayrılır.⁵⁸⁴ Görünüşte kural çatışması, aralarında altlık-üstlük, öncelik-sonralık ve özellik-genellik ilişkisi bulunan birden fazla hukuk kuralının benzer konuda çelişen düzenlemeye yer vermesi halinde ortaya çıkmaktadır.⁵⁸⁵ Gerçek çatışmada kurallar mantıksal ve normatif olarak tutarsızdır.⁵⁸⁶

⁵⁷⁶ age. s. 79.

⁵⁷⁷ age. s. 102; Kemal GÖZLER 2020, age. s. 249.

⁵⁷⁸ age. s. 249; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 102.

⁵⁷⁹ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 249.

⁵⁸⁰ age. s. 249.

⁵⁸¹ age. s. 249; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 80.

⁵⁸² Kemal GÖZLER 2020, age. s. 250; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 113.

⁵⁸³ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 250.

⁵⁸⁴ İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 80.

⁵⁸⁵ age. s. 80.

⁵⁸⁶ age. s. 80.

Yasa düzeyinde bir normdan alt kademede yeni bir norm yaratan normlar, bağımsız normlardır. Bu nedenle norm çatışmaları ancak iki bağımsız normun uygulanma sürecinde ortaya çıkabilir. Bağımsız normun uygulanması sürecinde ön koşul, o yasada belirtilen davranış koşulunun yaşamda gerçekleşmiş olmasıdır. Dolayısıyla bir normun uygulanmasının, diğer bir normu ihlal edilebilmesinin ön koşulu da o normun davranış koşulunun gerçekleşmiş olmasıdır.⁵⁸⁷

Aynı davranış koşullarına sahip iki norm arasında kısmi veya tam çatışma çıkabilmektedir. Tam çatışma halinde aynı davranış koşuluna bağlanmış her iki normun diğer koşulları ve yaptırımlarının uyumsuz olması gerekmektedir. 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun m. 2 ile Kabahatler Kanunu m. 39 aynı davranış koşuluna (tütün kullanma) sahip iki bağımsız normdur ve hukuki sonuç unsurları da farklıdır. 4207 sayılı kanun tütün kullananlara ilişkin temel uyarı cezası öngörürken Kabahatler Kanunu aynı davranış koşuluna elli Türk lirası idari para cezası öngörmektedir. Bu kapsamda iki norm arasında tam çatışma meydana gelmektedir. Fakat kısmi çatışma; davranış koşulları aynı olan iki bağımsız normun hukuki sonuç unsurlarının da aynı olması halidir.⁵⁸⁸

Farklı davranış koşullarına sahip iki norm arasında da çatışma çıkması mümkündür. Bu olasılıkta iki bağımsız normun davranış konuları birbirinden tamamen farklıdır. Dolayısıyla söz konusu normların düzenleme konuları da farklıdır. Söz konusu farklılık iki normun diğer koşullarının ve hukuki sonuçlarının da birbirlerinden farklı olması sonucunu doğurur.⁵⁸⁹

2.3.2 Çatışmaların Halli

Çatışma hukuk tekniği olarak daima çatışan hak veya hürriyetlerden birinin sınırlandırılması suretiyle çözümlenir.⁵⁹⁰ Yani çatışmanın çözümlenmesi demek, çatışan hak veya hürriyetlerden birinin sınırlandırılması demektir.⁵⁹¹ Hukuk kuralları ile düzenlenen hak ve hürriyetlerin çatışması hali esasen bir norm çatışması olduğundan norm çatışması çözüldüğünde birbiri ile karşı karşıya gelen hak ve

⁵⁸⁷ Oytun CANYAŞ (2013), “Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, ss. 127-152, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/hacettepehdf/issue/44823/557525>, s. 140, ET. 10.12.2024.

⁵⁸⁸ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 250.

⁵⁸⁹ Oytun CANYAŞ 2013, agm. s. 141-144.

⁵⁹⁰ İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 84; Kemal GÖZLER 2020, age. s. 251.

⁵⁹¹ age. s. 251.

hürriyetlerin de çatışması çözümlenmiş olacaktır. Hukuk sistemimizde üç temel çatışma çözme kuralı bulunmaktadır.⁵⁹²

Çatışma hallerinde çözümün hangi kural ile çözüleceğini tespit edebilmek için normlar hiyerarşisine hâkim olmak gerekmektedir. Türk Hukuk sisteminde normlar yan yana veya dağınık olarak değil belirli bir sistematigi olacak şekilde yukarıdan aşağı sıralanmaktadır.⁵⁹³ Hukuk sistemimizde 09.07.2018 tarihi itibarıyla normlar hiyerarşisinde ayrıntılandırılmış hali ile en yukarıda Anayasa, alt kademede temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası antlaşmalar, alt kademede kanunlar ve Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, alt kademede Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, alt kademede yönetmelikler, alt kademede yönergeler, alt kademede tebliğler, alt kademede genelgeler ve son kademe olarak bireysel işlemler yer almaktadır.⁵⁹⁴

Hukuk kuralları normlar hiyerarşisinde konumlandırılırken koruma güçlerine göre tasnif edilmektedir. Hukukumuzda temel ve yüksek korumaya sahip Anayasa en tepede konumlandırılmış ve aşağı doğru kanunlar ve düzenlemeler kapsamında derece kademe azaltma sistemi benimsenmektedir.⁵⁹⁵ Çatışmaların tamamı normlar arasında meydana geldiğinden, çatışmalar temel olarak normlar hiyerarşi sistematigi göz önüne alınarak çözümlenmektedir.⁵⁹⁶

2.3.2.1 Lex Superior Kuralı

Lex Superior kuralı esasında üst kanunun alt kanunu ortadan kaldırma, ilga etmesini konu alan bir ilkedir.⁵⁹⁷ Üst kanun ve alt kanun kavramı tamamen normlar hiyerarşisinin konumundan çıkan terimlerdir. Çatışmaya konu iki norm arasında hiyerarşi olup olmadığına bakılmalıdır. Eğer ki normlar arasında hiyerarşi mevcutsa çatışma Lex Superior kuralı ile çözümlenecektir.⁵⁹⁸

⁵⁹² İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 201.

⁵⁹³ Kemal GÖZLER (2019), *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, Ekin Kitabevi, Bursa, s. 75.

⁵⁹⁴ Kemal GÖZLER (2023), *Hukuka Giriş*, Güncellenmiş 20.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, s. 218.

⁵⁹⁵ Kemal GÖZLER 2019, age. s. 75.

⁵⁹⁶ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 251

⁵⁹⁷ age. s. 252; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 190.

⁵⁹⁸ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 252; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 190; Kemal GÖZLER 2019, age. s. 99.

Anayasanın en tepede yer alması sebebiyle Anayasa ile düzenlenen hak ve hürriyetler kanun ile düzenlenen hak ve hürriyetlerden üstündür.⁵⁹⁹ Bu kapsamda kanun ve Anayasa ile düzenlenen iki farklı hak veya hürriyet arasında norm çatışması meydana geldiğinde Lex Superior kuralı gereği üst kanun olan Anayasa ile düzenlenen hak ve hürriyetler baskın gelecek ve kanun ile düzenlenen hak ve hürriyetler çatışmanın çözümü maksadıyla sınırlandırılacaktır.⁶⁰⁰ Ancak bu üstünlük, hak ve hürriyetlerin varlığı açısından değil, hak ve hürriyete tanınan güvencelerin derecesi bakımından meydana gelmektedir.⁶⁰¹

Yönetmelikler arasında da hiyerarşi olabilir. İki yönetmelik arasındaki çatışma var ise bu iki yönetmelik arasında hiyerarşi olup olmadığı araştırılır. İki yönetmelik arasında hiyerarşi var ise, bunların arasındaki çatışma Lex Superior ilkesine göre çözümlenir. O nedenle yönetmeliklerin arasındaki hiyerarşiyi görmemiz gerekir. Bu konuda kural şudur: Yönetmeliklerin gücü, kendilerini koyan makamın gücüne bağlıdır. Diğer bir ifadeyle bir yönetmeliğin normlar hiyerarşisi yeri, bu yönetmeliği koyan makamın, makamlar hiyerarşisindeki yerine bağlıdır.⁶⁰²

Ayrıca hak ve hürriyetlerin çoğu Anayasa ile düzenlenir. Dolayısıyla bu durumda Lex Superior ilkesini uygulayarak hak ve hürriyetler arasındaki çatışmayı çözmek mümkün olmaz. Çünkü Anayasa ile düzenlenen hak ve hürriyetler arasında hukuken bir hiyerarşi yoktur.⁶⁰³

Lex Superior kuralı esas olarak farklı kademelerde bulunan normların birbirini arasında çıkan çatışmalarda kullanılan bir yöntemdir.⁶⁰⁴

2.3.2.2 Lex Posterior Kuralı

Hak ve hürriyetleri düzenleyen ve aynı seviyede bulunup birbirleriyle çatışan iki norm arasında zaman bakımından öncelik sonralık ilişkisi varsa, sonraki tarihli olan

⁵⁹⁹ Münci KAPANİ 2013, age. s. 5; Kemal GÖZLER 2020, age. s. 252; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 190.

⁶⁰⁰ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 252; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 192.

⁶⁰¹ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 252.

⁶⁰² Kemal GÖZLER (2013) “Yorum İlkeleri” İçinde Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Ed. Ozan Ergül, s. 15-119, *KHP ve TBB Ortak Yayını*, Ankara, s. 98, <https://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/468.pdf> ET. 25.12.2024.

⁶⁰³ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 253; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 196.

⁶⁰⁴ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 253; İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 192; Kemal GÖZLER 2019, age. s. 99.

normla düzenlenen hak ve hürriyet çatışmadan galip çıkar.⁶⁰⁵ Esas olarak sonraki kanunun önceki kanunu ilga etmesi anlamına gelen bu ilke aynı kademede bulunan iki norm arasındaki çatışmalar için uygulama alanı bulmaktadır.⁶⁰⁶

Bu arada belirtelim ki, uluslararası antlaşmalar ve KHK'ler normlar hiyerarşisinde aynı seviyede yer alırlar.⁶⁰⁷ Yani kanun, Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Uluslararası Antlaşmalar arasında çatışma var ise bu çatışma Lex Posterior ilkesine göre çözümlenir.⁶⁰⁸ Aynı kademede bulunan normlar arasında hiyerarşi farkı kalmadığından ancak öncelik sonralık ilişkisine bakılmalıdır. Zira Lex Posterior kuralı norm çatışmalarını zaman bakımından uygulanma kriterleri çerçevesinde çözüme kavuşturmaktadır.⁶⁰⁹

Lex Posterior ilkesinin yasa türünden normlar bakımından uygulanmasında yasanın kabul ediliş tarihi esas alınır. Diğer bir anlatımla, bir yasanın sonraki yasa olup olmadığının belirlenmesinde yasanın yayın veya yürürlük tarihi dikkate alınmaz. Zira anılan ilkenin uygulanması bakımından önemli olan yasa koyucunun iradesinin son halini saptamaktadır.⁶¹⁰

1.3.6.1 Lex Specialis Kuralı

Normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alan ve ikisi de yürürlükte olan iki normla düzenlenen iki ayrı hak ve hürriyet arasında çatışma var ise, bunlar arasında hangisi diğerine göre daha özel ise, daha spesifik ise çatışmadan o galip çıkar.⁶¹¹ Özel kanunların genel kanunları ilga etmesi anlamına gelen kural, esas olarak halen yürürlükte olan ve Lex Posterior ilkesi ile çözümlenemeyecek norm çatışmaları için kullanılmaktadır. Aynı düzeyde yer alan ve aynı tarihli iki hüküm arasında çelişki varsa, özel hüküm niteliğinde olanı uygulanır; genel hüküm niteliğinde olanı ise ihmal edilir.⁶¹² Bir normun genel veya özel nitelik taşıdığının saptanması bu kural için temel problemidir.

⁶⁰⁵ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 253; Kemal GÖZLER 2019, age. s. 99.

⁶⁰⁶ İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 203; Kemal GÖZLER 2019, age. s. 99.

⁶⁰⁷ İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 203.

⁶⁰⁸ Kemal GÖZLER 2019, age. s. 99.

⁶⁰⁹ İsmail KÖKÜSARI 2020, age. s. 204.

⁶¹⁰ Oytun CANYAŞ (2014), "İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü", *TBB Dergisi*, Sayı 110, s. 197-198 <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-110-1344> ET. 10.12.2024.

⁶¹¹ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 254; Kemal GÖZLER 2019, age. s. 99.

⁶¹² age. s. 99.

Hak ve hürriyetleri konu alan normların genellik ve özellik nitelendirilmesi yapılabilmesi için kapsamlarına bakılmalıdır. Uygulama alanı geniş, temel nitelikte kapsayıcı, birçok konu için kullanılabilen ve az detay içeren hükümler genel niteliğe sahip hükümlerdir.⁶¹³ Fakat bir hak veya hürriyete ilişkin detaylı irdeleme yapan, daha dar, tek bir hak veya hürriyet bağlamında uygulama alanı olan hükümler özel hükümlerdir.⁶¹⁴ İYUK m. 2 uyarınca idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden yapılacak yargısal denetimde İYUK hükümlerinin geçerli olduğu belirtilmiştir. Fakat yine başka bir idari işlem olan vergilendirme işlemlerine ilişkin VUK yargısal denetim yapma yetkisine sahiptir. Hali hazırda yürürlükte olan İYUK ve VUK hükümlerinin çatışması halinde VUK uygulama alanı dar olan özel kanun sayıldığından norm çatışmasında Lex Specialis kuralına göre genel hüküm olan İYUK ihmal edilecektir.⁶¹⁵

2.3.3 Anayasa m. 74 ile VUK m. 5 Çatışması

Kişilerin aynı veya benzer hakların kullanımından doğan menfaat aykırılıkları çatışma olarak adlandırılmaktadır.⁶¹⁶ Normlar arası çıkan çatışmalarda çözüm olarak hukuk düzeninde kabul gören normlar hiyerarşisi dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda hak ve hürriyetler arasında çıkan çatışmalarda öncelikle hak ve hürriyetlerin düzenlendikleri hukuki kuralların normlar hiyerarşisindeki yeri tespit edilmelidir.⁶¹⁷

Anayasa kapsamında yapılan değişiklik ile dilekçe hakkını düzenleyen 74. madde başlığı “Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı” şeklinde yeniden düzenlenmiştir. Hüküm başlığının değişmesi ve Anayasa maddeleri arasında bilgi edinme hakkının yer alması esasen hakka Anayasal güvence getirilmesine imkân tanımıştır.⁶¹⁸ Bilgi edinme hakkı Anayasa ile güvence altına alındığından temel hak ve hürriyetler niteliğine sahip olmuştur. Bilgi edinme hakkının sınırları 4982 sayılı kanun kapsamında düzenlenmiş olsa da hakkın özü; idarenin tek yanlı işlem yapma iradesinin karşısına vatandaşın şeffaf ve açık devlet ilkesi uyarınca idareyi denetleyebilmesidir.

⁶¹³ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 254.

⁶¹⁴ age. s. 254.

⁶¹⁵ Oytun CANYAŞ 2013, agm. s. 145-147.

⁶¹⁶ Münici KAPANİ 2013, age., s. 5.

⁶¹⁷ Kemal GÖZLER 2020, age. s. 250.

⁶¹⁸ age. s. 255.

Bu kapsamda her ne kadar kanun hükümleri ile hakkın kullanımına sınırlamalar getirilse de bu hak, devletin idari makamlarınca vatandaşlara yönelik keyfilik içeren uygulamaları karşısında konumlanmaktadır.

Vergi hukukunun gerektirdiği gizlilik ve özen ilkeleri göz önüne alındığında VUK m. 5 kapsamında mükelleflere ait bilgilerin mahremiyet kapsamında kaldığı hüküm altına alınmıştır. Madde hükmü uyarınca mükellefe ait söz konusu bilgi ve belgelerin paylaşılması veya kullanılması hali yasaktır. Vergi mahremiyeti hakkı kapsamında kalan bilgi ve belgelerin paylaşılması veya kullanılması halinde TCK kapsamında vergi mahremiyetini ihlal suçunun meydana geleceği belirtilmiştir. Anayasa ile güvence altına alınan özel hayatın gizliliği hakkı, mülkiyet hakkı ve mükellefin temel hakları ile hukuki güvenlik ilkesi ve yargılamada aleniyet ilkeleri ile yakından bağlantılı olan vergi mahremiyeti hakkı kanun ile güvence altına alınmıştır.⁶¹⁹ Bu bağlamda, gerek mükelleflerden gizli kalmaları koşuluyla ve vergi mahremiyeti garantisi altında temin edilen bilgiler ve gerekse idari faaliyetler neticesinde temin edilen bilgi ve belgeler amacı dışında kullanılamaz.⁶²⁰

Devlete olan güveni artırmak ve vergi güvenliğini sağlamak için düzenlenen vergi mahremiyeti ilkesi ile hukuk devleti olmanın gereği olarak ortaya çıkan bilgi edinme hakkı eş güdümlü olarak korunması gereken iki temel haktır.⁶²¹ Anayasa ile güvence altına alınan bilgi edinme hakkı esasen 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu bağlamında 2004 yılında hukuk düzeninde yerini almıştır. Fakat bu hakkın Anayasa ile güvence altına alınması hakkın temel hak ve hürriyetlerden sayılmasına vesile olmuştur. Bilgi edinme hakkında da tıpkı vergi mahremiyeti hakkında olduğu gibi birtakım sınırlamalar mevcuttur. Açıklık, şeffaflık, eşitlik ve demokratik hakların kullanılmasının bir gereği olarak kişilerin kamu otoritelerinden bilgi edinmesinin yolu olan bilgi edinme hakkı kapsamında kanunda sayılan hallerin dışında kalan bilgi ve belgelerin başvurucuya verilmesi zorunludur.

Uygulamada mükelleflerin iş ve eylemleri neticesinde mağdur olan kişilerce (müşteri, personel, haksız rekabet ile zora düşürülen başkaca bir mükellef vb.) dava hakkının kullanılabilmesi için öncelikle idari kurum olan vergi dairelerine başvuru şartı zorunludur. Kişiler tarafından ve dahi yasal vekil olan avukatlar aracılığı ile idari

⁶¹⁹ Recep NARTER 2016, agm. s. 12.

⁶²⁰ Seyfettin KARA 2017, agm. s. 279.

⁶²¹ agm. s. 278.

kurumlara bilgi edinme hakkı kapsamında yapılan neredeyse tüm başvurular VUK m. 5 bağlamında vergi mahremiyeti hakkı ileri sürülerek reddedilmekte ve başvuran kişilere bilgi ve belge aktarımı yapılmamaktadır. Bu kapsamda Anayasadan kaynaklanan bilgi edinme hakkı ile BEHK hükümlerinin birbirine karıştırılmaması gerekmektedir.

BEHK hükümleri ile VUK hükümlerinin çatışması hali temel olarak normlar hiyerarşisinde aynı kademede bulunan iki farklı kanunun çatışması halidir. Aynı anda yürürlükte olan iki farklı kanun hükmünün çatışması halinde daha önce detaylı şekilde anlatıldığı üzere Lex Posterior Kuralı, çatışmanın halli için kullanılacaktır. Burada önemli olan aynı anda yürürlükte olan normlar arasında uygulamada zaman bakımından fark olmasıdır. Lex Posterior kuralı gereği sonraki tarihli olan normla düzenlenen hak ve hürriyet çatışmadan galip çıkar. Bu bilgiler ışığında 1961 yılında kabul edilen 213 sayılı VUK kapsamındaki vergi mahremiyeti ile 2004 yılında kabul edilen BEHK kapsamındaki hükümler çatıştığında sonradan çıkan BEHK hükümleri çatışmadan galip çıkarak, VUK m. 5 ihmal edilebilecektir.

Fakat Anayasa ile güvence altına alınan bilgi edinme hakkı ile vergi mahremiyeti hakkının çatışması hali farklıdır. Zira bilgi edinme hakkı her ne kadar bir kanun ile düzenlenmiş olsa da hukuk ilkeleri göz önüne alınarak zamanla Anayasa güvencesi altına alınmış bir haktır. Buna karşılık vergi mahremiyeti hakkı sadece kanun ile düzenlenmiş bir haktır. Bir hakkın normlar hiyerarşisi içerisinde en üstte bulunan kanuni düzenleme olan Anayasa ile güvence altına alınması o hak ve hürriyetin temel oluşunu ifade etmektedir. Temel hak ve hürriyetler birer Anayasa normu olduğundan yargı önünde her derece ve her kademede bulunan mahkemeyi bağlar. Yargısal fonksiyon içerisinde dahi bu denli korunan hak ve hürriyetler idarenin yetkili kuruluşları önünde de evleviyetle her derece ve her kademeyi bağlamaktadır.

Temel hak ve hürriyetlerden olan bilgi edinme hakkı ile vergi mahremiyeti hakkı uygulamada sıkça çatışma yaşamaktadır. Bu çatışmaların halli için Lex Superior kuralı tatbik edilerek, normlar hiyerarşisinde üst kademede bulunan norm galip gelecek ve alt kademede bulunan norm ihmal edilecektir. Kanun kapsamında korumaya alınan vergi mahremiyeti hakkı ile Anayasa tarafından güvence altına alınan bilgi edinme hakkı arasında çatışma meydana geldiğinde normlar hiyerarşisi sistematüğinde Anayasa, kanunlardan üst kademede bulunduğundan kanun ile korunan

hak ihmal edilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi mahremiyeti ve bilgi edinme hakkı arasındaki normlar çatışmasında, hakların kapsamı ya da menfaatleri bağlamında üstünlük değerlendirmesi yapılmamakta, sadece hakların güvenceleri ile alakalı olarak üstünlük değerlendirilmesi yapılmaktadır. Anayasa'nın normlar hiyerarşisinde en tepede yer alması sebebiyle Anayasa ile düzenlenen hak ve hürriyetler kanun ile düzenlenen hak ve hürriyetlerden üstün olduğundan Anayasa m. 74 kapsamındaki bilgi edinme hakkı ile VUK m. 5 bağlamındaki vergi mahremiyeti arasında norm çatışması meydana geldiğinde VUK m. 5 ihmal edilerek Anayasa m. 74 esas teşkil edecektir.

BEHK hükümleri ve VUK hükümleri arasında çıkan norm çatışması ile bilgi edinme hakkı ve vergi mahremiyeti arasında çıkan norm çatışmasının çözümü neticesinde aynı sonuca varılsa da burada çatışan normlar birbirine karıştırılmamalıdır. Normlar çatışması özelinde hangi kanunla düzenlenmiş olursa olsun bilgi edinme hakkının, temel hak ve hürriyetlerden olduğu göz ardı edilmeden çözüme kavuşturulmalıdır. Zira bilgi edinme hakkı kapsamında başvurucuya talep ettiği bilgi ve belgelerin temin edilmemesi hali uygulamada açıkça savunma hakkının kısıtlanması anlamına gelmektedir.⁶²² Çağdaş bir hukuk düzeninde bu hakkın kullanılması, olabildiğince kolaylaştırılmalı; olumlu ya da olumsuz sonuç almayı geciktiren, güçleştiren engeller kaldırılmalıdır. Savunma hakkının belirtilen şekilde kullanılabilmesi ise iddia olunan fiile ilişkin tespit ve kanıtların bilinmesi, buna bağlı olarak karşı argümanlar geliştirilerek aksi yönde tespit ve kanıtların sunulmasıyla mümkündür.⁶²³

Uygulamada mükellefe ait iş yerinde çalışan personelin iş akdi devam ederken ya da bittikten sonra mükellefin vergi kaçaklığı yaptığına dair ilgili mercilere bilgi ve belgeleri ile ifade vermesi sonucu idare tarafından bir inceleme başlatılır ve mükellefin vergi kaçırdığı personelin ifadesi sonucu ortaya çıkar ise 1905 sayılı kanun⁶²⁴ kapsamında personele ihbar ikramiyesi hakkı tanınır. Vergi inceleme raporunda yer alan söz konusu ikramiye personelin tarafından tahsil edilebilmesi için mükellefe kesilen cezanın kesinleşip kesinleşmediği, kesilen vergi cezalarının ödenip

⁶²² Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 52.

⁶²³ Danıştay 4. D., 10.10.2013 T., 2013/2702 E., 2013/6862 K.

⁶²⁴ Menkul Ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun

ödenmediği hususlarında bilgi sahibi olması açılacak ihbar ikramiyesi talep davası açısından zorunludur. Kişinin kendisi veya yasal vekilinin yetkili vergi dairesine bilgi edinme hakkı kapsamında yapılan başvurular VUK m. 5 gerekçe gösterilerek reddedilmektedir. Fakat açıklandığı üzere bahsi geçen bilgi ve belgeler kişinin dava açması açısından elzem olan hususlar olup, idare tarafından kişinin savunma hakkı kısıtlanacak şekilde yapılan başvurulara VUK m. 5 hükmünün deyim yerindeyse bahane gösterilerek reddedilmesi bilgi edinme hakkının özü olan şeffaflık ve demokratik hukuk devleti ilkelerine açıkça aykırıdır.

Uygulamada sıkça yapılan başka bir hata ise vergi inceleme ve tekniği raporlarının tebliği hususudur. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m. 57/3 uyarınca 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, Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir.⁶²⁵ Düzenlenen raporlar hakkında inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği, ceza ihbarnamesinin içeriğini düzenleyen 366. maddesinde de cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye bağlanacağı hüküm altına alınmıştır.⁶²⁶ Söz konusu raporların mükelleflere tebliğ edilmemesi durumunda mükelleflerin savunma hakkı, dolayısıyla adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olacaktır.⁶²⁷ Bu durum, aynı zamanda davalı idare ile mükellefin eşit bir durumda olmaması nedeniyle silahların eşitliği ilkesinin, mükellefin ileri sürülen deliller ve sunulan görüşlerle ilgili bilgi sahibi olmaması nedeniyle çelişmeli yargılama ilkesinin de ihlali sayılabilir.⁶²⁸ Kişinin kendisine ait mükellefiyet bilgilerinin yer aldığı vergi raporlarının tebliğ edilmeme amacı raporların içerisinde başka mükellefiyetlere ait mahrem bilgilerin yer alması ve vergi raporlarının şüpheliye tebliğ edildiği takdirde VUK m. 5 uyarınca başka mükelleflerin vergi mahremiyetinin ihlal edilecek olmasıdır. Fakat burada gözden kaçırılan husus kişilerin Anayasa ile güvence altına alınan ve temel hak ve hürriyetlerden sayılan bilgi edinme hakları ihmal edilmekte ve Lex Superior ilkesi yok sayılmaktadır.

⁶²⁵ Şükrü KIZILOĞ, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ ve Recai DÖNMEZ (2008), *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, s. 123.

⁶²⁶ İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 194.

⁶²⁷ Gürsel ÖZKAN 2004, age. s. 52; Turgut CANDAN 2001, age. s. 411.

⁶²⁸ Şükrü KIZILOĞ, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ ve Recai DÖNMEZ 2008, age. s. 124-125; İsa AYDEMİR 2016, agm. s. 184.

SONUÇ

Tezin ana konusu vergi mahremiyetinin sınırlarının kanunla belirlenmemiş olması ve idarenin tek yanlı işlem yapma yetkisi karşısında mükelleflerin vergilendirme süreçlerinde idarenin keyfiliği ile karşı karşıya kalması hususunda irdellemeleri içermektedir. Tezin ilk kısmında verginin tarhından tahsil aşamasına kadar geçen vergilendirme süreçlerinde görevli kişilerin mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması لازمگelen diğer hususları ifşa edemeyeceklerini ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamayacaklarını düzenleyen vergi mahremiyetinin hukuki temellerini açıklamaktadır. Devam eden kısım da ise hukuk devleti ve şeffaflık ilkesi başta olmak üzere vergilendirme süreçlerinin tabi olduğu prensip ilkeler vergi mahremiyeti özelinde değerlendirilmiştir.

Tezin ana kısmında ise bilgi edinme hakkı ve bilgi edinme hakkının istisnası görünümün olan vergi mahremiyetinin kapsamı, sınırları ve çerçevesi irdelenmiştir. Demokratik yapılanmasını tamamlamış, hukukun üstünlüğünü kabul etmiş ve bu doğrultuda daha ileriye yönelen hukuk devleti ilkesinin geçerliği olduğu ülkelerde şeffaflık ilkesi yadsınamaz bir gerçeklik ve gerekliliktir. Yönetimde demokrasiyi diğer bir ifade ile günışığında yönetimin gerekliliği olan şeffaflık ilkesinin en önemli temel unsurlarından birisi bilgi edinme özgürlüğüdür.

Ülkemizde 1961 ve 1982 tarihli Anayasa ile güvence altına alınan bir takım hak ve hürriyetlere ilave olarak 07/05/2010 tarihli ve 5982 sayılı Kanunu 8. Maddesi ile bilgi edinme hakkı Anayasa madde 74 kapsamına alınmıştır. Önceleri kanun ile düzenlenen fakat çağın gerekleri neticesinde Anayasa md.74 ile güvence altına alınan bilgi edinme hakkı 2010 yılından itibaren temel hak ve hürriyetlerden sayılmaktadır. Fakat VUK md.5 ile düzenlenen vergi mahremiyeti hakkı ise sadece kanun ile düzenlenmiş ve temel hak ve hürriyetlerden değildir. Uygulamada sıkça bilgi edinme hakkı kapsamında idarenin tek yanlı işlemlerine karşılık kişilerce yapılan iş ve

eylemleri kapsayacak bilgiler talep edilmekte fakat idare tarafından vergi mahremiyeti hususu dayanak gösterilerek Anayasal hak sınırlandırılmaktadır.

Vergi mahremiyeti kurumunun tam olarak tanımı, kapsamı ve içeriği kanun ile düzenlenmediğinden kişi bilgi edinme hakkını kullanmaya giriştiğinde idarenin keyfiliği ile karşılaşmaktadır. Zira mahremiyetin kapsamı belirli ve kişilerce bilinebilir olmadığından idare tarafından her bir işlem, karar veyahut olay özelinde, yerleşik olmayan muameleler ile tabiri caiz ise işlemi yapan memurun inisiyatifi ile işlem yapılmaktadır. Esasen şeffaflık ilkesinin diğer bir unsuru olan idarenin işlemlerinin usule bağlı olması kuralı çiğnendiği için bilgi edinme özgürlüğü de evleviyetle çiğnenmektedir. Anılan nedenlerle kanunda kapsamı veyahut dayanağı bulunmayan kurumların şeffaflık ilkesini ezmeye, müdahalede bulunmaya kanun ve hukuk tarafından cevaz verilmemesi son derece önemli ve gereklidir.

İdare tarafından vergilendirme süreçlerinde uygulanan iş ve eylemlerde işlemin gerekçeli olması temel kurallardandır. İşlemin sebep unsurunun mükellef tarafından önceden bilinerek hukuki yollara başvurup başvurmama, başvurulacaksa hangi yolun tercih edileceği noktasında bilinçli bir tercih ve bu süreçte etkin bir savunma geliştirebilme imkânı sağlanması zorunludur. Tez kapsamında değinilen ilke ve haklar yönünden oldukça kritik bir konumda bulunan ve uygulamada çok kez tartışma konusu olan bir mesele ele alınmaktadır. Bu mesele, tarh ve vergi ceza işlemlerinin gerekçesini meydana getiren vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilip edilmemesidir. Bir görüşe göre, VUK m.35 kapsamında gerekçe mahiyetini taşıyan raporların tebliğ edilmemesi asli şekil sakatlığına yol açacak ve ilgili işlemlerin iptaline sebebiyet verecektir. Fakat Danıştay'ın görüşünü de yansıtan diğer bir görüşe göre, 108. maddede asli şekil sakatlıkları arasında sayılmayan bir eksilik işlemin iptalle sonuçlanmasına sebebiyet vermez. Dolayısıyla vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde yükümlüye tebliğ edilmemesi tali bir şekil sakatlığı mahiyetinde kabul edilmektedir. Danıştay son yıllarda bu hususta, davanın açılmasıyla birlikte savunma hakkı devreye gireceğinden mükellefin vergi tekniği rapordan haberdar edilmesi gerektiğinden mahkeme tarafından ara karar ile raporun talep edilerek mükellefe tebliğ edilmesini ve daha önceki aşamada ortaya çıkan noksanlığın bu şekilde giderilmesine karar vermektedir. Bu hususta AYM kararlarında başvuru

tarafından bilinmesinin sakıncalı olduğu düşünölen kısımları karartılarak başvurucuya verilmesinin adil yargılanma ve savunma hakkına uygun düşeceğine karar verilmiştir.

Vergi tekniğı raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmediğı durumlarda mükellef idari ve yargısal çözüm yollarından hangisine başvurabileceğı noktasında bilinçli bir tercih yapamamaktadır. Mükellef şartları mevcutsa başvurabileceğı uzlaşma yolunda kendisini savunamamakta ya da yargıya başvurduğunda vergi tekniğı raporuna geç eriştiğinden usul hakları noktasında idareye nazaran geri planda kalmaktadır. Bu duruumda silahların eşitliğı ilkesi özelinde adil yargılanma hakkının da zedelendiğı ortadadır. Kanaatimizce sahte belge düzenleyenler hakkında tanzim edilen vergi tekniğı raporlarının başkaca mükellefler hakkında mahremiyete giren hususlara yer vermesi nedeni ile ilgili mükelleflere bilgilerin anonim hale getirilerek verilmesi kanunun ruhuna uygun olacaktır.

Hukuk düzeni içerisinde kişilere tanınan bazı hak ve hürriyetler 1961 ve 1982 Anayasası ile güvence altına alınmıştır. Anayasa tarafından güvence altına alınan haklar “temel hak ve hürriyetler” olarak nitelendirilmekte ve korunmaktadır. Esasen tüm hak ve hürriyetler kanunlar ile belirlenmektedir. Kanunlar Türk Hukukunda normlar hiyerarşisi içerisinde aynı kademede bulunmaktadır. Fakat bir hakkın temel hak ve hürriyet özelliğini kazanması neticesinde hakkı güvence altına alan kanun Anayasa olduğundan artık temel hak ve hürriyetlerin normlar hiyerarşisi bakımından kademesi değışmekte ve en üst kademeye yükselmektedir.

İki farklı kişi tarafından aynı hakkın kullanmasının talep edilmesi halinde menfaat çatışması yaşanacağından ve bir tarafa ait hakkın kullanılması neticesinde diğler tarafın hak veya hürriyetlerine müdahalede bulunulmuş olacağından bu tip durumlarda normlar çatışması meydana gelmektedir. Normlar çatışması esas olarak Lex Superior (üst kanunun alt kanunu ilga etmesi), Lex Posterior (sonraki kanun önceki kanunu ilga eder) ve Lex Specialist (özel kanun genel kanunu ilga eder) kuralları ile çözüme kavuşturulur.

Önceleri kanun ile düzenlenen fakat çağın gerekleri neticesinde Anayasa md.74 ile güvence altına alınan bilgi edinme hakkı 2010 yılından itibaren temel hak ve hürriyetlerden sayılmaktadır. Fakat VUK md.5 ile düzenlenen vergi mahremiyeti hakkı ise sadece kanun ile düzenlenmiş ve temel hak ve hürriyetlerden değildir. Uygulamada sıkça bilgi edinme hakkı kapsamında idarenin tek yanlı işlemlerine

karşılık kişilerce yapılan iş ve eylemleri kapsayacak bilgiler talep edilmekte fakat idare tarafından vergi mahremiyeti hususu dayanak gösterilerek Anayasal hak sınırlandırılmaktadır. İki hak arasında yaşanan normlar çatışmasının çözümü için normlar hiyerarşisinin sistematığına bakılmalıdır.

Normlar hiyerarşisinin temelinde üst üste ve alt alta sıralanma esası bulunmaktadır. Normlar hiyerarşisinde ayrıntılandırılmış hali ile en yukarıda Anayasa, alt kademedede temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası antlaşmalar, alt kademedede kanunlar ve Olağanüstü Hal Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, alt kademedede Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri, alt kademedede yönetmelikler, alt kademedede yönergeler, alt kademedede tebliğler, alt kademedede genelgeler ve son kademe olarak bireysel işlemler bulunmaktadır. Bu kapsamda Anayasa ile düzenlenen bilgi edinme hakkı ve kanun ile düzenlenen vergi mahremiyeti hakkı arasında çıkan çatışmada Lex Superior ilkesi gereğince vergi mahremiyeti hakkı ihlal edilerek çözüme kavuşulacaktır.

KAYNAKÇA

- AĞAR Serkan (2012), “Vergi Mahremiyeti vs. Bilgi Edinme Hakkı”, *Ankara Barosu Dergisi*, ss. 173-191, <https://www.serkanagar.com.tr/cms-uploads/D%2011.pdf> ET. 01.12.2024.
- AKDENİZ Demet (2021), *Türk Vergi Hukukunda Mahremiyet Hakkı*, (Doktora Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın, <http://adudspace.adu.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11607/4382/3222.pdf?sequence=1m> ET. 02.12.2024.
- AKMAN SOLAK İnci (2012), *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçunun Yaptırımı*, (Doktora Tezi), Ankara Üniversitesi, Ankara, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=F4AJS-1rgGBpPW049knExQ&no=xWYyk-Th3Q0Vtsng0ki-rQ> ET. 03.12.2024.
- AKŞENER Haşmet Sırrı ve ÇAKMAKÇI Ramazan (2004), *Açıklamalı-Gerekçeli BEHK*, Legal Yayıncılık, İstanbul.
- AKYILMAZ Bahtiyar, SEZGİNER Murat, KAYA Cemil (2019), *Türk İdare Hukuku*, Yenilenmiş 11. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- ALEMDAR Ferhat (2010), “Vergi Mahremiyetinin Bilgi Edinme Hakkı Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, Sayı 214, ss. 85-94.
- ARIKAN Abdullah (2023), “Vergi Tekniği Raporlarının Vergi/Ceza İhbarnamesi ile Yükümlüye Tebliğ Edilmemesinin Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Ed. Av. Prof. Dr. BİLİCİ Nurettin; Av. Dr. ORAL Hasan, *Türkiye Barolar Birliği Yayınları*, Sayı 420 İnsan Hakları ve Vergi, ss. 239-277, Ankara, <https://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/677.pdf> ET. 07.01.2025.
- ARSLAN Çetin (2013), “Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK m. 362)”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 3(2), ss. 15-30, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/701398> ET. 07.12.2024.
- ARSLAN Mehmet (2021), *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Nobel Yayıncılık, İstanbul.

- ASLAN Ece Fatma (2021). “Vergi/Ceza İhbarnamelerine Vergi İnceleme ve/veya Vergi Tekniği Raporlarının Eklenmemesinin İyi İdare ve Dosyaya Giriş Hakları Kapsamında Değerlendirilmesi”, *International Journal of Public Finance*, Sayı 6(1), ss. 115-136, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1603618> ET. 07.12.2024
- ATASOY Ömer Adil (2002) “Temel Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılmasında, Yeni Bir Kavram: Ölçülülük İlkesi ve Yasa Uygulayıcılar Açısından Uyma Zorunluluğu”, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt 19, ss. 123-139 <https://www.anayasa.gov.tr/media/4641/atasoy.pdf> ET. 30.11.2024.
- AYBAY Rona (2015), *İnsan Hakları Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- AYDEMİR İsa (2016), “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, Sayı 7, ss. 183-207, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/229900> ET. 12.12.2024.
- AZER Can (2010), *Bilgi Edinme Hakkı*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- BAKIR Tuna (2004), “Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge (III)”, *E- Lebib Yalkın Yayınları*, Sayı 8. ss. 132-149.
- BAKMAZ Zübeyir (2021), “Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi” *TAAD*, Yıl: 12, Sayı 45, ss. 265-288, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1500303> ET. 09.12.2024.
- BATUN ÇÖLGEZEN Övül (2019), “Vergi Mahremiyeti ve Açıklık”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 453, ss. 18-25 <https://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler/mayis-2019-vergi-dunyasi-dergisi-1515> ET. 07.12.2024.
- BİLİCİ Nurettin (2017), “Vergi Tekniği Raporlarının Gizliliği Sorunu”, *Dünya Gazetesi*, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergi-teknigi-raporlarinin-gizliliği-sorunu/392179> ET. 13.01.2025.
- BİLİCİ Nurettin (2020), *Bilimsel Araştırma El Kitabı*, 3. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara.
- BİLİCİ Nurettin (2024), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınları, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 55. Baskı, Ankara.

- BOZ Selman Sacit, YURDAER Cihat ve ERASLAN Yunus (2019), “İdare Hukuku Boyutuyla İyi Yönetişim İlkesi: İyi İdare”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 27, Sayı 3, ss. 497-532, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/897702> ET.16.01.2025.
- CANDAN Turgut (2001), *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- CANYAŞ Oytun (2013), “Vergi Yargılaması Hukukunda Norm Çatışması”, *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, Sayı 2, ss. 127-152, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/hacettepehdf/issue/44823/557525> ET. 10.12.2024.
- CANYAŞ Oytun (2014), “İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Arasındaki Çatışmaların Klasik Yöntemle Çözümü”, *TBB Dergisi*, Sayı 110, ss. 189-218, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-110-1344> ET. 10.12.2024.
- ÇAĞAN Nami (1980), “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, s. 129-151, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635675> ET. 12.12.2024.
- DİLEMRE ÖDEN Begüm (2017), *Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarının Türk Vergi Hukukuna Etkisi*, (Doktora Tezi), Çankaya Üniversitesi, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> ET. 15.01.2025.
- DİLEMRE ÖDEN Begüm (2019), “Vergi Mükelleflerinin Mahkemeye Erişim Hakkı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 372, ss. 122-131, <http://earsiv.cankaya.edu.tr:8080/handle/20.500.12416/4153?show=full> ET. 15.01.2025.
- DOĞRUSÖZ Bumin (2012), “Vergi İnceleme Raporlarının Dava Edilebilirliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 210, ss. 20-21.
- DONAY Süheyl (1972), “İdarenin Ceza Verme Yetkisi Konusunda Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Üzerine Düşünceler”, *İÜHFM*, Cilt XXXVII. ss. 411-427, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/96835> ET. 04.10.2024.
- DÖNER Ayhan (2010), *Şeffaf Devlette Bilgi Edinme Hakkı ve Sınırları*, 1. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul.

- DUMAN Buminhan (2016), “Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 65(4), ss. 1577-1601, Ankara, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/621574> ET. 09.12.2024.
- ERGÜNEY Halit Kaan (2014), *Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti ve Banka Sırrı ile Karşılaştırılması*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/> ET. 04.01.2025.
- GÖKBEL Doğan (2010), *Mükellef Hakları*, (Doktora Tezi), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=RztW9N_UMRyH4yQ4AVsqCg&no=tmmnXwRyBZepH_SM1Lr2xQ ET. 06.01.2025.
- GÖZLER Kemal (2013), ““Yorum İlkeleri” İçinde Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması”, Ed. Ozan Ergül, ss. 15-119, *KHP ve TBB Ortak Yayını*, Ankara, <https://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/468.pdf> ET. 25.12.2024.
- GÖZLER Kemal (2019), *Anayasa Hukukunun Genel Esasları*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- GÖZLER Kemal (2020), *İnsan Hakları Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- GÖZLER Kemal (2023), *Hukuka Giriş*, Güncellenmiş 20.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa.
- GÖZLER Kemal (2024), *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, 29. Bası, Ekin Kitabevi, Bursa.
- GÖZLER Kemal ve KAPLAN Gürsel (2018), *İdare Hukukuna Giriş*, Güncellenmiş 24. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref (2013), *Anayasa Hukuku*, 19. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- GÜLERCİ Burcu (2015), *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti Sınırları*, (Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> ET. 09.12.2024.
- GÜNDAY Metin (2017), *İdari Hukuku*, 11. Baskı, İmaj Yayınları, Ankara.
- HIZ Yüksel ve YILMAZ Zekeriya (2004), *Bilgi Edinme ve Dilekçe Hakkı*, Seçkin Yayınları, Ankara.

- İLİCA Ömür ve İLİCA Zeynel (2016), *Vergi Hukukunda Sahte Fatura ve Muhteviyatı itibariyle Yanıltıcı Belge*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- KAĞITÇIOĞLU Mutlu (2012), “İdari İşlemin İcrailiği”, *TBB Dergisi*, Sayı 103, ss. 267-284, <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2013-103-1235> ET. 08.12.2024
- KALABALIK Halil (2013), *İnsan Hakları Hukuku*, Seçkin Yayınları, Ankara.
- KANETİ Selim, EKMEKÇİ Esra, GÜNEŞ Gülsen, KAŞIKÇI Mahmut (2022), *Vergi Hukuku*, 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul
- KARA Seyfettin (2017), “Vergi Mahremiyeti Kapsamına Giren Hususların Yargı Kararları Bağlamında Değerlendirilmesi”, *TAAD*, Y. 8, Sayı 32, ss. 269-281 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/981582> ET. 03.12.2024.
- KARAKOÇ Yusuf (2012), “Türk Vergi Ceza Hukuku Üzerine Bir Değerlendirme” *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, ss. 3-26, <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-12-ozel/1-mali/1-yusufkarakoc.pdf> ET. 20.11.2024.
- KARAKOÇ Yusuf (2013), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 15, ss. 1259-1308, <https://hukuk.deu.edu.tr/dosyalar/dergiler/dergimiz-15-ozel/3-kamu/4-yusufkarakoc.pdf> ET. 27.11.2024.
- KARAKOÇ Yusuf (2019), *Vergi Ceza Hukuku*, 2. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KARAKOÇ Yusuf (2024), *Genel Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KAPANİ Münci (2013), *Kamu Hürriyetleri*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KAPLAN Recep (2013), “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt XVII, Sayı 4, ss. 155-181, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789197> ET. 08.12.2024.
- KAYLAN İbrahim (2016), *Bilgi Edinme Hakkının Sınırları Ve Yargısal Denetim*, (Doktora Tezi), Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=VXZHmgIfXJX7-RAJpfMfhw&no=cLml7iRgC1na2rOwHjg9lQ> ET. 02.12.2024.
- KIZILOT Şükrü, TAŞ Metin (2013), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

- KIZILOĞLU Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai (2008), *Vergi Hukuku*, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KOCATEPE Metin (2019), *Türk Vergi Hukukunda Mükellefin Vergi Mahremiyeti Hakkı*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi, İstanbul, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> ET. 25.12.2024.
- KOYUNCU Caner (2016), *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- KÖKÜSARI İsmail (2020), *Anayasal Hakların Çatışması*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- KURT Ayşan Güneş (2020), *Türk Hukukunda Vergi Mahremiyeti*, (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=fSuI4gEEmKaAs_CfQPq4aw&no=vgXHm0Y4s29giSw_bQROyg ET. 06.01.2025.
- KÜÇÜK Adnan (2017), “Hukukun Hâkim Kılınmasının Bir Gereği Olarak İdarî Şeffaflık ve Bilgi Edinme Hürriyeti”, *Liberal Düşünce Dergisi*, Y. 22, ss. 69-95, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/liberal/issue/48149/609146> ET. 14.10.2024.
- MUTLUER Mehmet Kamil ve DAYANÇ Nazlı Nilay (2019), *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Yetkin Kitabevi, Ankara.
- NARTER Recep (2016), “Vergi Denetimi Sürecinde Anayasal Sınır: Özel Hayatın Gizliliği”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 197. ss. 9-15, https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2016-197-Vergi_Denetimi_Surecinde_Anayasal_Sinir_Ozel_Hayatin_Gizliliği-Recep_Narter%20.pdf ET. 14.12.2024.
- NAS Adil (2012), “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *AÜHFD*, Sayı 61(4), ss.1307-1336, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/623704> ET. 14.12.2024.
- OKTAR Salim Ateş (2003), “Vergi Mahremiyeti Kuralının Bir İstisnasının Bazı Anayasal İlkeler Karşısındaki Durumu”, *Mükellefin Dergisi*, Mart, Sayı 123, <https://avesis.istanbul.edu.tr/yayin/eaf0b5f0-e03b-4a61-a730-752cae16f204/vergi-mahremiyeti-kuralinin-bir-istisnasinin-bazi-anayasal-ilkeler-karsisindaki-durumu> ET. 10.12.2024.

- OKTAR Salim Ateş (2022), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 16. Baskı, Yetkin Yayıncılık İstanbul.
- ÖNCEL Mualla, ÇAĞAN Nami, KUMRULU Ahmet (2024), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 33. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖNER Erdoğan (2023), *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 14. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- ÖZAY İl Han (1986), *Günüşiğinde Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul.
- ÖZBUDUN Ergun (2011), *Türk Anayasa Hukuku*, 12. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- ÖZKAN Gürsel (2004), *Demokratik Yönetimin Birinci Adımı Bilgi Edinme Hakkı*, Türkiye Kamu-Sen, Ankara. <https://turkegitimsen.org.tr/storage/2021/10/84-pdf.pdf> ET. 03.12.2024.
- POLATER Yusuf Ziya (2016), “Bilgi Edinme Hakkının Sınırları ve Devlet Sırrı”, *TBB Dergisi*, Sayı 122, ss. 99-140, <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-122-1543> ET. 02.12.2024.
- SABAN Nihal (2022), *Vergi Hukuku*, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Beta Yayınları, Ankara.
- SONSUZOĞLU Elif (2000), “Çeşitli Yasalar Açısından Vergi Mahremiyetine İlişkin Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 141, <https://www.vergisorunlari.com.tr/makale/cesitli-yasalar-acisindan-vergi-mahremiyetine-iliskin-duzenlemelerin-degerlendirilmesi/7110> ET. 08.01.2025.
- SOYKAN Cavidan (2007), “Avrupa İnsan hakları İçtihatlarında Bilgi Edinme Hakkı”, *AÜHFD*, S. 56(2), ss. 63-74. <https://dergipark.org.tr> ET. 02.12.2024.
- ŞAHİN ORKUNOĞLU Işıl Fulya (2012), “Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasında Bir İstisna: Vergi Mahremiyeti”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt XVI, Sayı 2, ss. 199-216, Ankara, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/789386> ET.08.12.2024.
- ŞENYÜZ Doğan (1997), *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa.

- TAŞ Fatma (2007), *Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Değerlendirilmesi*, (Doktora tezi), Uludağ Üniversitesi, Bursa, https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=te0-xnMH1Y_TJXah1uLnAQ&no=k4bf7PEQvgkE8zc4VUJ-g ET. 25.12.2024.
- TAŞDELEN Aziz (2007), “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 56, Sayı 1, ss. 279-312, Ankara, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/62785> ET. 04.10.2024.
- TEKBAŞ Abdullah (2010), “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 12, ss. 123-191, İzmir, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/756705> ET.30.11.2024
- TEKİN Fazıl ve ÇELİKKAYA Ali (2022), *Vergi Denetimi*, 9. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.
- ÜLGEN Alp Osman (2020), “Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi”, *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2 (2), ss. 52-56, İzmir, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/izsbd/issue/53900/722979> ET. 12.10.2024.
- ÜNSAL Hilmi (2003), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyeti, Sağladığı Yararlar ve Uygulamada Karşılaşılan Güçlükler”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 8, Sayı 3, ss. 27-48, Isparta, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/195011> ET. 07.12.2024.
- ÜYÜMEZ Mustafa Erkan (2010), *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*, T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- YAVAŞLAR BAŞARAN Funda (2010), “Türk Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 261, ss. 88-89.
- YILDIRIM, Murat (2019), “İnceleme Raporlarının İhbarnamele Eklenebilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 454. <https://asosindex.com.tr/index.jsp?modul=articles-page&journal-id=2974&article-id=660120> ET. 11.12.2024.
- YURTSEVER Hatice ve BURAN Burçin (2012), “Bilgi Edinme Hakkı Kanunu Çerçevesinde Vergi Mahremiyetinin Değerlendirilmesi”, *Electronic Journal of Vocational Colleges Dergisi*, Cilt 2, Sayı 2, ss. 46-56, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ejovoc/issue/5393/73141> ET. 07.01.2025.