

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:****Esas No : 2020/9****Karar No : 2020/2****BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN
GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR****I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ****İSTEMİNDE BULUNAN : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu****II- İSTEMİN ÖZETİ**

II- İSTEMİN ÖZETİ : Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 11/10/2018 tarih ve E:2018/957, K:2018/841 sayılı; 30/05/2017 tarih ve E:2017/857, K:2017/919 sayılı; 31/05/2017 tarih ve E:2017/992, K:2017/937 sayılı; 28/02/2018 tarih ve E:2018/201, K:2018/239 sayılı; 18/07/2018 tarih ve E:2018/639, K:2018/659 sayılı kararları ile Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 27/10/2017 tarih ve E:2017/1349, K:2017/1251 sayılı; 04/12/2018 tarih ve E:2018/353, K:2018/1393 sayılı; 27/10/2017 tarih ve E:2017/1087, K:2017/1261 sayılı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin 4 numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca giderilmesi, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanının bu yöndeki talebini uygun gören Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 20/02/2019 tarih ve E:2019/11, K:2019/11 sayılı kararıyla istenilmiştir.

III- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI :

A- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 11/10/2018 tarih ve E:2018/957, K:2018/841 sayılı; 30/05/2017 tarih ve E:2017/857, K:2017/919 sayılı; 31/05/2017 tarih ve E:2017/992, K:2017/937 sayılı; 28/02/2018 tarih ve E:2018/201, K:2018/239 sayılı; 18/07/2018 tarih ve E:2018/639, K:2018/659 sayılı kararları:

1. Vergi Dava Dairesi, ilk derece mahkemesince davanın esası incelenerek verilen kararlara karşı yöneltilen istinaf istemlerinin incelendiği dosyalarda; 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 ve tarhiyata dayanak alınan davacı adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiği, dava konusu tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkını kısıtladığı ve davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası oluşturduğu, bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle karar vermiştir.

İlk derece mahkemesince belirtilen gerekçeyle dava konusu cezalı tarhiyatın

kaldırılmasına karar verildiği dosyalarda ise davalı idarenin istinaf istemi 1. Vergi Dava Dairesince reddedilmiştir.

B- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 27/10/2017 tarih ve E:2017/1349, K:2017/1251 sayılı; 04/12/2018 tarih ve E:2018/353, K:2018/1393 sayılı; 27/10/2017 tarih ve E:2017/1087, K:2017/1261 sayılı kararları:

İlk derece mahkemeleri, davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olduğu ve davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle dava konusu cezalı tarhiyatların kaldırılması yolunda kararlar vermiştir.

Bu kararlara karşı davalı idare tarafından istinaf isteminde bulunulması üzerine, 2. Vergi Dava Dairesinin, vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği dosyalarda verdiği kararlar ile vergi inceleme raporunun tebliğ edilmediği dosyada verdiği karar arasında dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe yönünden farklılık bulunmaktadır.

2. Vergi Dava Dairesi, vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmediği dosyalarda, adil yargılanma hakkı, savunma hakkı, silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine ilişkin açıklamalar yaptıktan sonra, adil yargılanma hakkı ile savunma hakkının açılmış ve görülmekte olan bir dava sırasında kullanılabilecek nitelikte olduğunu belirtmiştir. Vergi Dava Dairesi, uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının veya takdir komisyonu kararlarının mükellefe tebliğ edildiği, ancak tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediğini ifade etmiştir. Vergi Dava Dairesi, ana kural, vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkan vermek suretiyle bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesinin mümkün olduğu gerekçesiyle karar vermiştir.

Vergi inceleme raporunun davacıya tebliğ edilmediği dosyada ise Vergi Dava Dairesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, ihbarnamelerin, tarh ve ceza kesme işlemleri olmadığı, sadece idarenin yaptığı işlemleri duyuran ve tebliği gereken yazılar olduğunu açıklamıştır. Vergi Dava Dairesi, Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinin birinci fıkrasına bağlı on iki bentte yazılı unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamenin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacağının, Kanun'un "Hatalı Tebliğler" başlıklı 108. maddesinde de ihbarnamelerde sadece mükellefin adının, verginin nevinin veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağına kurala bağlandığına dikkat çekmiştir. Vergi Dava Dairesi, bu kurallar karşısında, ihbarnameye eklenmesi gereken takdir komisyonu kararının ve vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesinin, ihbarnamenin

tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağını, bu durumun ihbarnamenin değil tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturduğunu ifade etmiştir. Vergi Dava Dairesi, bu değerlendirmeler ışığında, süresinde açılmış bir davanın incelenmesi sırasında inceleme raporunun ve varsa dayanağı vergi tekniği raporunun/takdir komisyonu kararının ihbarnamaya eklenmediğinin dosyada bulunan herhangi bir kanıtın varlığı sebebiyle kabul edilmesi halinde davanın, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca dava dosyasına idare tarafından sunulacak olan veya sunulmamış ise ara kararı ile istenilecek inceleme raporunun ve varsa dayanağı vergi tekniği raporunun/takdir komisyonu kararının davacıya tebliğinden sonra aynı Kanun'un 21. maddesi de gözetilerek incelenmesinin olanaklı bulunduğu gerekçesiyle karar vermiştir.

IV- GAZİANTEP BÖLGE İDARE MAHKEMESİ BAŞKANLAR KURULUNUN GÖRÜŞÜ:

T.C. Anayasası'nın 36. maddesinde düzenlenen "hak arama hürriyeti" ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesinde yer alan "adil yargılanma hakkı" bir suçla isnat edilen kişinin savunma hakkının kullanılmasının gerekliliğini ifade etmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinin, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarnameler ile tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak izleyen 35. maddesinin ikinci fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnamelerine eklenmesi ve aynı şekilde 366. maddenin son fıkrasında, cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnamelerine bağlanması öngörülmüştür. Bu düzenlemelerle vergi aslı ile birlikte çoğu zaman vergi ziyai cezası ile muhatap olan, bir başka deyişle hakkında suç isnadında bulunulan mükellefin, hakkındaki isnatları detaylı bir şekilde öğrenerek dava öncesi Vergi Usul Kanunu'ndan doğan haklarının, savunma hakkının ve dava açma hakkının gereği gibi kullanılması amaçlanmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin pişmanlık müessesesi, uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri, ayrıca haklarındaki tespitleri öğrenmeleri üzerine dava açmayarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaları ödemeleri veya 213 sayılı Kanun'un 376. maddesinde öngörülen indirimli ödemeden faydalanma gibi dava öncesi haklarını kullanmaları için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının ihbarnamelerine eklenmesi gerekmektedir.

Tarhiyatla ilgili matrah ve maddi olayın tüm unsurlarıyla ilgili tespit ve değerlendirmeleri içeren vergi inceleme raporlarının ve 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde vergi inceleme raporu

niteliğinde olduğu belirtilen vergi tekniği raporlarının yasal olarak tebliğinin zorunlu olduğu hususu dikkate alındığında söz konusu raporların ihbarnamelerle beraber tebliğinin zorunlu olduğu, bunların tebliğ edilmemesi durumunda ihbarnamelerin hak ihlaline neden olabilecek esaslı şekil noksanlığı nedeniyle hukuki sonuç doğurmayacağı sonucuna varılmıştır.

Başkanlar Kurulu bu gerekçeyle aykırılığın giderilmesi istemi için dosyanın Danıştay'a gönderilmesine oybirliğiyle; aykırılığın Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin kararları doğrultusunda giderilmesine oyçokluğuyla karar vermiştir.

V- İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY :

Aykırılığın giderilmesi istenen kararlara konu uyuşmazlıklarda, davacılar adına yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatlara karşı dava açılmış olup tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya vergi tekniği raporları tarhiyatlara ilişkin ihbarnameler ekinde davacılar tebliğ edilmemiştir.

İLGİLİ HUKUK :

A. ULUSAL HUKUK

a) İlgili Mevzuat

1- 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrası:

"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."

2- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun ilgili düzenlemeleri:

"İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı:

Madde 2 – 1. (Değişik: 10/6/1994-4001/1 md.) İdari dava türleri şunlardır:

a) (İptal: Anayasa Mahkemesinin 21/9/1995 tarihli ve E:1995/27, K:1995/47 sayılı kararı ile; Yeniden Düzenleme: 8/6/2000-4577/5 md.) İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlál edilenler tarafından açılan iptal davaları,..."

"Tebliğat ve cevap verme:

Madde 16 – ...

5. (Değişik: 10/6/1994-4001/8 md.) Davalara ilişkin işlem dosyalarının aslı veya onaylı örneği idarenin savunması ile birlikte, Danıştay veya ilgili mahkeme başkanlığına gönderilir."

"Dosyaların incelenmesi:

Madde 20 –1. (Değişik birinci cümle: 18/6/2014-6545/17 md.) Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini

ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.

2. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir..."

"Sonradan ibraz olunan belgeler:

Madde 21 – Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkan bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez."

3- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun ilgili düzenlemeleri:

"Tarh:

Madde 20 – Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir."

"Tebliğ:

Madde 21 – Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir."

"İhbarname esası:

Madde 34 – İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır."

"İhbarnamenin muhteviyatı:

Madde 35 – İhbarname aşağıda yazılı malumatı ihtiva eder:

1. İhbarnamenin sıra numarası;
2. İhbarnamenin tanzim tarihi;
3. Verginin nev'i;
4. Mükellefin soyadı, adı (Tüzelkişilerde unvanı);
5. Mükellefin açık adresi;
6. Vergilendirme dönemi;
7. Verginin matrahı;
8. Verginin hesabı;
9. Verginin miktarı;
10. Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler;
11. (Değişik: 23/6/1982-2686/7 md.) Vergi mahkemesinde dava açma süresi;
12. (Değişik: 23/6/1982-2686/7 md.) Vergi mahkemesinde dava açma şekli.

Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri

gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir."

"Hatalı tebliğler:

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

4- 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin "Vergi inceleme raporları" başlıklı 57. maddesi:

"(1) Vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir.

(2) İnceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir.

(3) Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.

(4) (Ek:RG-25/10/2016-29868) Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir."

b) Anayasa Mahkemesi kararları

Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca herkes iddia, savunma ve adil yargılanma hakkına sahiptir. Anayasa'nın anılan maddesinde adil yargılanma hakkından ayrı olarak iddia ve savunma hakkına birlikte yer verilmesi, taraflara iddia ve savunmalarını mahkeme önünde dile getirme fırsatı tanınması gerektiği anlamını da içermektedir (Mehmet Fidan, B. No: 2014/14673, 20/9/2017, § 37).

Adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak inceleme, başvuru konusu yargılamanın bir bütün olarak adil olup olmadığının değerlendirilmesine yöneliktir (Yüksel Hançer, B.No:2013/2116, 23/1/2014, § 19).

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. (*Mehmet Fidan*, B. No: 2014/14673, 20/9/2017, § 38).

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 (*Mustafa Kupal*, B. No: 2013/7727, 4/2/2016, §§ 50, 51, 52). Ceza davalarının yanı sıra medeni hak ve yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklara ilişkin hukuk davaları ve idari davalarda da bu ilkeye uyulması gerekir (*Yaşasın Aslan*, B. No: 2013/1134, 16/5/2013, § 32).

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 imkanı vermektedir (*Faik Gümüş*, B. No: 2012/603, 20/2/2014, § 47) Çelişmeli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi durumunda iddialarını savunabilmesi açısından taraflar arasındaki denge bozulacaktır (*Abdullah Özen*, B. No: 2013/4424, 6/3/2014, § 21).

B. ULUSLARARASI HUKUK

a) İlgili Mevzuat

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin (AİHS) "Adil yargılanma hakkı" başlıklı 6. maddesinin birinci fıkrasının ilgili kısmı:

"1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir..."

b) AİHM kararları:

AİHM bir yargılamanın adil olup olmadığını değerlendirirken usule aykırılıkların yargılamanın ileri aşamalarında giderilip giderilmediğini gözetmektedir (*Mialhe/Fransa* (No:2), B.No:18978/91, 26/9/1996, §§ 45-46). Adil yargılanma hakkı, yargılamayı bir bütün olarak kapsamakta ve kişinin "adil" yargılanıp yargılanmadığına ilişkin meseleyi sadece belirli bir hadise veya usul ihlali açısından değil tüm aşamalara ilişkin kümülatif bir analizle ele almaktadır. Bunun bir sonucu olarak AİHM, bir aşamadaki kusurun sonraki bir aşamada telafi edilebileceğini belirtmektedir (*Monnell ve Morris / Birleşik Krallık*, B.No:9562181, 9818182, 2/3/1987, §§ 55-70).

AİHS'deki hakların etkili bir biçimde korunması için davaya bakan mahkemelerin

AIHS'nin 6. maddesine göre " *tarafların dayanaklarını, iddialarını ve delillerini etkili bir biçimde inceleme görevi*" vardır (*Dulaurs/Fransa*, B. No: 34553/97, 21/3/2000, § 33).

AIHS'nin 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında kişilerin davalarının hakkaniyete uygun olarak görülmesini isteme hakları güvence altına alınmıştır. Hakkaniyete uygun yargılanmanın temel unsuru, yargılamanın *çelişmeli* olması ve taraflar arasında *silahların eşitliğinin* sağlanmasıdır (*Rowe ve Davis/Birleşik Krallık* [BD], B. No: 28901/95, 16/2/2000, § 60; *Ruiz-Mateos/İspanya* [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63).

Silahların eşitliği ilkesi, davanın taraflarına, diğer tarafa karşı önemli bir dezavantaja maruz bırakmayan koşullar altında iddialarını sunmak için makul bir fırsat tanınmasını gerektirmektedir (*Beer/Avusturya*, B. No: 30428/96, 6/2/2001, § 17).

Çelişmeli yargılama ilkesi kural olarak bir davada taraflara, diğer tarafın gösterdiği kanıtlar ve sunduğu görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanı vermektedir (*J.J./Hollanda*, B. No: 21351/93, 27/3/1998, § 43; *Vermeulen/Belçika*, B. No: 19075/91, 20/2/1996, § 33; *Beer/Avusturya*, B. No: 30428/96, 6/2/2001, §§ 17-18).

Yargılamada esas alınan tüm kanıt ve belgeler hakkında bilgi sahibi olma, bu unsurlara ilişkin yorumda/itirazda bulunma imkânının taraflara sağlanması, ayrıca bu imkânın pratik ve etkili bir niteliği haiz bulunması adil bir yargılamanın gereğidir (*Dırama/Türkiye*, B. No: 20797/07, 13/11/2018, §§ 22-24).

Bu nedenle çelişmeli yargılama ilkesi, tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda mahkemece tarafların dinlenilmemesi ve taraflara delillere karşı çıkma imkanı verilmemesi yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hale gelmesine neden olabilecektir (*Ruiz-Mateos/İspanya* [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63; *Feldbrugge/Hollanda*, B. No: 8562/79, 29/05/1986, § 44).

HUKUKİ DEĞERLENDİRME

Hak arama yolları doktrinde, idari, siyasal ve yargısal başvuru olmak üzere üçe ayrılmaktadır. İdari ve siyasal başvuru yöntemleri Anayasamızın 40 ve 74. maddelerinde yerini bulmuşken yargısal başvuruya ilişkin 36. maddesindeki düzenlemeyle *hak arama hürriyeti*, kişilerin yargı organlarına davacı veya davalı olarak haklarını savunabilmek için başvurabilmesi ve bu organlar önünde adil ve hakkaniyete uygun bir şekilde yargılanma hakkına kavuşması olarak tanımlanmıştır. Uluslararası mevzuat bakımından ise ülkemiz açısından bağlayıcılığı bulunan AIHS'de yargısal yoldan hak arama hürriyetinin karşılığını, Sözleşme'nin 6. maddesinde düzenlenen *adil yargılanma hakkı* oluşturmaktadır.

Adil yargılanma hakkı, medeni hak ve yükümlülöklere ilişkin hukuk davaları ile idari davalarda tarafların (AIHS, madde 6/fıkra 1) ve ceza yargılamasında suç isnad edilen şüphelinin (AIHS, madde 6/fıkra 1, 2 ve 3) yargılama usulüne yönelik haklarını garanti altına almakta ve bir bütün olarak yargılama süreci ile usulünün adil olup olmadığının denetlenmesine imkân vermektedir.

Hukukun üstünlüğüne bağlı demokratik toplumun temel değerlerini yansıtan ve yargılama sürecine yönelik usule ilişkin güvenceler içeren *adil yargılanma hakkının* sağladığı güvencelerden biri *hakkaniyete uygun yargılama hakkıdır*.

Vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri vergi dava dairelerinin kararlarının gerekçesinde dayandıkları *savunma hakkı* esasen ceza yargılamasında suç isnad edilen şüphelinin adil yargılanma hakkı kapsamında yararlandığı bir haktır. İdari davalar yönünden ise tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflara diğer tarafın sunduğu kanıtlar ve görüşlerden bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanının tanınması kural olarak *hakkaniyete uygun yargılama hakkı* kapsamında değerlendirilmektedir.

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

Uyuşmazlığı, dava konusu ederek ya da şartların varlığı halinde idareye başvurarak çözüme kavuşturma hakkına sahip olanların, seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları halinde idareye başvurma, uzlaşma, ceza indirimi vb. uygulamalardan yararlanma imkanının kısıtlandığını ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel teşkil ettiğini söylemek mümkün değildir. Zira, yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere adil yargılanma hakkı ve bu hakkın bünyesinde barındırdığı diğer haklar, açılmış ve görülmekte olan bir davada kullanılabilecek nitelikte olup mahkemece yerine getirilen yargılama faaliyetinin bu ilkelere uygun olup olmadığının istinaf/temyiz mercii, bireysel başvuru yolunun kullanılması halinde ise Anayasa Mahkemesi/AİHM tarafından denetlenmesini sağlamaktadır. Kaldı ki söz konusu idari çözüm yöntemlerinden yararlanma talebinin reddedildiğini ileri süren davacının bu durumu ayrıca idari davaya konu edebileceğinde kuşku bulunmamaktadır.

Sonuç itibarıyla yargılama aşamasında yargı merciiince gözetilmesi ve gereklerine uygun şekilde yargısal tasarruflarda bulunulması gereken *hakkaniyete uygun yargılanma hakkının*, idare tarafından idari işlemin tebliği aşamasında sağlanmadığı gerekçesine dayanılarak hüküm kurulamayacağı ve yargılama aşamasında ortaya çıkan idari işlemin sebep unsurunun bildirimine ilişkin usule yönelik eksikliğin ise yargı mercii tarafından giderilerek davacının adil yargılanma hakkının korunabileceği açıktır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun vergi tarihini tanımlayan 20. maddesi ile tebliği tanımlayan 21. maddesindeki düzenlemelerden, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tarh ve ceza kesme işlemleri olmayıp idarenin yaptığı bu işlemleri duyuran bildirimler olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla verginin tarhi ve cezanın kesilmesine ilişkin idari işlemi, işlemin duyurulmasına yönelik ihbarname ile bunun tebliğinden ayrı düşünmek gerekmektedir.

Tarh edilmiş verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı olan ihbarnamelerde yer alması gereken hususlar Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinin birinci fıkrasında on iki bent olarak sayıldıktan sonra takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği düzenlenmiştir. Bununla birlikte, Kanun'un "Hatalı tebliğler" başlıklı 108. maddesinde ihbarnameyi hükümsüz kılan haller sınırlı olarak sayılmıştır. Bu haller arasında mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumu bulunmamaktadır. Bu düzenlemeler karşısında, Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde ihbarnamede yer alması gerektiği belirtilen hususlardan herhangi birinin eksik olmasının veya ihbarnamede yanlış yazılmış veya hiç yazılmamış olmasının, Kanun'un 108. maddesinde belirtilen hallerden birini oluşturmamak şartıyla ihbarnameyi hükümsüz kıldığından bahsedilemeyecektir.

Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde sayılan haller arasında yer almadığından, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte esasa müessir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne de imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, vergi müfettişlerinin çalışmaları sonucunda işlerin özelliğine göre düzenleyeceği raporlara ilişkin kuralların bulunduğu Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 57. maddesinde yer alan, vergi incelemesi sonucunda vergi inceleme raporunun düzenleneceği; yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla vergi tekniği raporunun düzenlenebileceği, bu raporların, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağı yolundaki hükümler ile vergi idaresinin uygulaması dikkate alındığında tarh nedeni, matrahın bulunuş yöntemi ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin hem vergi inceleme raporlarında hem de vergi tekniği raporlarında gösterilebildiği anlaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca ana kural, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesidir. Bununla birlikte söz konusu raporların tebliğ edilmediği durumlarda 2577 sayılı Kanun'un 16. maddesinin (5) numaralı fıkrası gereği idare tarafından işlemin tesis edilme nedeninin ortaya konulabilmesi amacıyla tarhiyata dayanak alınan raporun işlem dosyasının içinde savunma ile birlikte yargı merciine sunulması, savunmada söz konusu raporun içeriğinden bahsedilmesi gerektiği açıktır.

Tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği ya da dava dosyasına sunulmadığının saptandığı hallerde 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan kural ve resen araştırma ilkesi uyarınca yargı mercii tarafından ara kararıyla istenilmesi mümkündür. Bu halde aynı Kanun'un 20. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca dayanak raporun dava dosyasına sunulmamış olmasının verilecek karar üzerindeki etkisinin de davalı idareye duyurulacağı açıktır. Öte yandan, söz konusu rapor anılan Kanun'un 21. maddesi kapsamında daha sonra re'sen idarece de dava dosyasına sunulabilir.

Ara kararının gereğinin yerine getirilmesi amacıyla ya da idarece resen dayanak raporun dava dosyasına sunulması üzerine davacıya anılan rapor tebliğ edilerek davacının haklılığını ortaya koymaya yönelik delil ve hukuka aykırılık iddialarını ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine uygun olarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulabileceği açıktır. İdarenin dayanak raporu dava dosyasına sunmaması halinde ise sebep unsurunun ortaya konulamamış olması nedeniyle tarh işleminin iptali yönünde karar verileceğinde kuşku bulunmamaktadır.

SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeye dayanılarak davacılar adına yapılan tarhiyatların kaldırılması istemiyle açılan davalarda bölge idare mahkemesi dava daireleri arasındaki karar aykırılığının, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine, 19/02/2020 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

KARŞI OY:

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir." kuralı yer almış; 125. maddesinde de idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Anayasa hükümleri, Ülkemizin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmış bulunan ve hukuk devletinin vazgeçilmez ilkelerinden olan "hak arama özgürlüğü", "adil yargılanma hakkı" ve "mahkemeye başvuru hakkı" ilkeleriyle doğrudan ilgili olup söz konusu temel haklara anayasal bir değer yüklediği açıktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde verginin tarhi, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele olarak; 21. maddesinde de tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un 34. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağı; 35. maddenin birinci fıkrasında, ihbarnamelerde, sıra numarası ve tanzim tarihi, verginin nev'i, mükellefin soyadı, adı (tüzelkişilerde unvanı) ile açık adresi, vergilendirme dönemi, verginin matrahı, hesabı ve miktarı, kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını gerektiren sebepler, vergi mahkemesinde dava açma süresi ve şeklinin yer alması gerektiği düzenlendikten sonra ikinci fıkrasında, takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi öngörülmüştür. Kanun'un 93. maddesindeki, tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebliğ edileceği yolundaki kuraldan, vergilendirmeyle ilgili olup tebliğ zorunluluğu bulunmayan tek istisnai işlemin tahakkuk fişi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinin, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarname ile tebliğ edilmesine ilişkin düzenlemesine bağlı olarak, izleyen 35. maddesinin 2. fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellefin kendisi adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, davacının kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Kanun'un "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5. maddesi kapsamında da değerlendirilemeyecektir.

Bu durum karşısında, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi halinde, davacıların hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı gibi bu durum davacılar hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası oluşturmaktadır.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçe doğrultusunda davacılar adına yapılan tarhiyatların kaldırılması istemiyle açılan davalarda, davacılar adına düzenlenen **vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun** ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturduğu ve davacıların savunma hakkını sınırladığı yönünde aykırılığın giderilmesi gerektiği oyuyla Kurul kararına katılmıyoruz.

KARŞI OY:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ olunacağı belirtilmiş; "ihbarnamenin muhteviyatı" başlığını taşıyan 35. maddesinin son fıkrasında ise takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye eklenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiğinin açıkça belirtilmesi karşısında tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin ihbarnamenin hukuken geçerli olmasının ön koşulu olduğu, vergi inceleme raporunun eklenmemesinin şekil yönünden hukuka aykırılık oluşturacağı anlaşılmaktadır.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçe doğrultusunda, davacılar adına yapılan tarhiyatların kaldırılması istemiyle açılan davalarda, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin şekil yönünden hukuka aykırılık oluşturduğu yönünde aykırılığın giderilmesi gerektiği oyuyla Kurul kararının **vergi inceleme raporuna ilişkin hüküm fıkrası yönünden** karara katılmıyoruz.