

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

**BÖLGE DARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIK İN
GİDERİMLERİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR**

I- AYKIRILIK İN GİDERİMLERİ

STEMİNDE BULUNAN : Gaziantep Bölge dare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II- STEMİN ÖZETİ

: Gaziantep Bölge dare 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 dare 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 dare Mahkemeleri, dare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kurulu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin 4 numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca giderilmesi, Gaziantep Bölge dare Mahkemesi Başkanının bu yöndeki talebini uygun gören Gaziantep Bölge dare Mahkemesi Başkan Kurulunun 20/02/2019 tarih ve E:2019/11, K:2019/11 sayılı kararıyla istenilmiştir.

III- AYKIRILIK İN GİDERİMLERİ İSTEMİNE KONU BÖLGE DARE MAHKEMESİ KARARLARI :

A- Gaziantep Bölge dare 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 esasını 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 teknik raporumun ihbarnameye eklenmesi gerektiği, dava konusu tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu ve/veya vergi teknik raporumun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkını kısıtladığı ve davacı hakkında tesis edilen idari hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir idari hatası olduğu, bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle karar vermiştir.

İkinci derece mahkemesince belirtilen gerekçeyle dava konusu cezalı tarhiyatın kaldırılmasına karar verildiği dosyalarda ise davalı idarenin istinaf istemi 1. Vergi Dava Dairesince reddedilmiştir.

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

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 teknik 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 açılması ve görülmekte olan bir dava sırasında kullanılacak nitelikte olduğunu belirtmiştir. Vergi Dava Dairesi, uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının veya takdir komisyonu kararlarının mükellefe tebliğ edildiği, ancak tarih nedenini, matrahın bulunma yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenen 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 eksiklikten 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, tarih ve ceza kesme işlemleri olmadığı, sadece idarenin yaptığı işlemleri duyuran ve tebliğ gereken yazılar olduğunu açıklamıştır. Vergi Dava Dairesi, Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinin birinci fıkrasına bağlı olarak bentte yazılı unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamenin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacağını, Kanun'un "Hatalı Tebliğler" başlıklı 108. maddesinde de ihbarnamelerde sadece mükellefin adının, verginin nevinin veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağını kurala bağlamadığına dikkat çekmiştir. Vergi Dava Dairesi, bu kurallara karşın, 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 de iltebliğinin tam yapılmadığını kabulünü gerektireceğinden ancak dava açılması için öngörülen sürenin dolmasını engelleyen bir neden oluşturduğunu ifade etmiştir. Vergi Dava Dairesi, bu değerlendirilmeler

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

İnvanın, süresinde açılmı bir davanın incelenmesi sırasında inceleme raporunun ve varsa dayana ı vergi tekni i raporunun/takdir komisyonu kararının ihbarnameye eklenmedi inin dosyada bulunan herhangi bir kanıtın varlı ı sebebiyle kabul edilmesi halinde davanın, 2577 sayılı dari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16. maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca dava dosyasına idare tarafından sunulacak olan veya sunulmamı ise ara kararı ile istenilecek inceleme raporunun ve varsa dayana ı vergi tekni i raporunun/takdir komisyonu kararının davacıya tebli inden sonra aynı Kanun'un 21. maddesi de gözetilerek incelenmesinin olanaklı bulundu u gerekçesiyle karar vermi tir.

IV- GAZ ANTEP BÖLGE DARE MAHKEMESİ BA KANLAR KURULUNUN GÖRÜ Ü:

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

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinin, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarname ile tebli edilmesine ili kin düzenlemesine ba lı olarak izleyen 35. maddesinin ikinci fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi ve aynı ekilde 366. maddenin son fıkrasında, cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örne inin ihbarnameye ba lanması öngörölmü tür. Bu düzenlemelerle vergi aslı ile birlikte ço u zaman vergi ziyayı cezası ile muhatap olan, bir ba ka deyi le hakkında suç isnadında bulunulan mükellefin, hakkındaki isnatları detaylı bir ekilde ö renerek dava öncesi Vergi Usul Kanunu'ndan do an haklarının, savunma hakkının ve dava açma hakkının gere i gibi kullanılması amaçlanmaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin pi manlık müessesesi, uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri, ayrıca haklarındaki tespitleri ö renmeleri üzerine dava açmayarak tarh edilen vergi ve kesilen cezaları ödemeleri veya 213 sayılı Kanun'un 376. maddesinde öngörölen indirimli ödemeden faydalanma gibi dava öncesi haklarını kullanmaları için tarhiyatın dayana ı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ili kin hesaplamaların nasıl yapıldı na dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme ve vergi tekni i raporlarının ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir.

Tarhiyatla ilgili matrah ve maddi olayın tüm unsurlarıyla ilgili tespit ve de erlendirmeleri içeren vergi inceleme raporlarının ve 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlü e giren Vergi Denetim Kurulu Yönetmeli i'nde vergi inceleme raporu niteli inde oldu u belirtilen vergi tekni i raporlarının yasal olarak tebli inin zorunlu oldu u hususu dikkate alındı ında söz konusu raporların ihbarnamelerle beraber tebli inin zorunlu oldu u, bunların tebli edilmemesi durumunda ihbarnamelerin hak ihlaline neden olabilecek esaslı ekil noksanlı ı nedeniyle hukuki sonuç do urmayaca ı sonucuna varılmı tir.

Ba kanlar Kurulu bu gerekçeyle aykırılı ın giderilmesi istemi için dosyanın Danı tay'a gönderilmesine oybirli yle; aykırılı ın Gaziantep Bölge dare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin kararları do rultusunda giderilmesine oyçoklu uyla karar vermi tir.

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DA RER
KURULU

Esas No : 2020/9
Karar No : 2020/2

V- NCELEME VE GEREKÇE:

MADD OLAY :

Aykırılı ın giderilmesi istenen kararlara konu uyu mazlıklarda, davacılar adına yapılan vergi ziyai cezalı tarhiyatlara kar ı dava açılmı olup tarh nedenini, matrahın bulunı yöntemini ve tarhiyatın dayana ına ili kin bilgi ve belgeleri gösteren davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya vergi tekni i raporları tarhiyatlara ili kin ihbarnameler ekinde davacılar tebli edilmemi tir.

LG L HUKUK :

A. ULUSAL HUKUK

a) İgili Mevzuat

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

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

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

" dari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı:

Madde 2 – 1. (De i ik: 10/6/1994-4001/1 md.) *dari dava türleri unlardır:*

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

"Tebliğat ve cevap verme:

Madde 16 – ...

5. (De i ik: 10/6/1994-4001/8 md.) Davalara ili kin i lem dosyalarının aslı veya onaylı örne i idarenin savunması ile birlikte, Danı tay veya ilgili mahkeme ba kanlı ına gönderilir."

"Dosyaların incelenmesi:

Madde 20 –1. (De i ik birinci cümle: 18/6/2014-6545/17 md.) *Danı tay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendili inden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili di er 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 getirmede i 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 bulunmadı ına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve di er tarafa tebli

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

edilir. Bu belgeler duru mada ibraz edilir ve di er taraf cevabını hemen verebilece ini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebli edilmez."

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

"Tarh:

Madde 20 – Verginin tarhı, vergi alaca ının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alaca ı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir."

"Tebli :

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

" hbarname esası:

Madde 34 – kmalen ve re'sen tarh edilen vergiler " hbarname" ile ilgililere tebli olunur. Nev'i ve do u u ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır."

" hbarnamenin muhteviyatı:

Madde 35 – hbarname a a ıda yazılı malumatı ihtiva eder:

1. hbarnamenin sıra numarası;
2. hbarnamenin tanzim tarihi;
3. Verginin nev'i;
4. Mükellefin soyadı, adı (Tüzelki ilerde 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. (De i ik: 23/6/1982-2686/7 md.) Vergi mahkemesinde dava açma süresi;
12. (De i ik: 23/6/1982-2686/7 md.) Vergi mahkemesinde dava açma ekli.

Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir."

"Hatalı tebli ler:

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

4- 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlü e giren Vergi Denetim Kurulu Yönetmeli 'nin "Vergi inceleme raporları" ba lıklı 57. maddesi:

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

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DA RELER
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

(2) *nceleme 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 ele tiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekni i Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini olu turur.*

(4) *(Ek:RG-25/10/2016-29868) Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekni i Raporunun ba ka bir mükellefin sahte belge kullandı ına ili kin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekni i 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 i ledi inin tespitine dair Vergi Tekni i Raporunda yer alan bilgi, belge ve de erlendirmelere 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 gerekti i anlamını da içermektedir (*Mehmet Fidan*, B. No: 2014/14673, 20/9/2017, § 37).

Adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak inceleme, ba vuru konusu yargılamanın bir bütün olarak adil olup olmadı ının de erlendirilmesine yöneliktir (*Yüksel Hançer*, B.No:2013/2116, 23/1/2014, § 19).

Anayasa'nın 36. maddesine "... ile adil yargılanma" ibaresinin eklenmesine ili kin gerekçede, Türkiye'nin tarafı oldu u uluslararası sözleşmelerde güvence altına alınan adil yargılama hakkının madde metnine dâhil edildi i vurgulanmı tır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de Anayasa'nın 36. maddesi uyarınca inceleme yaptı ı birçok kararında, Avrupa nsan Hakları Mahkemesi (A HM) içtihadıyla adil yargılanma hakkının kapsamına dâhil edilen çeli meli yargılama ve silahların e itli i ilkelerine Anayasa'nın 36. maddesi kapsamında yer vermektedir. Bu itibarla anılan ilkelerin adil yargılanma hakkının kapsam ve içeri ine dâhil oldu u sonucu ortaya çıkmaktadır. Anılan ilkelere uygun olarak yürütülmeyen bir yargılamanın hakkaniyete uygun olması mümkün de ildir. (*Mehmet Fidan*, B. No: 2014/14673, 20/9/2017, § 38).

Adil yargılanma hakkı ba lamında hakkaniyete uygun bir yargılamanın yürütülebilmesi, silahların e itli i ilkesi ı ında tarafların usule ili kin haklar bakımından aynı ko ullara tabi tutulmasını ve taraflardan birinin di erine göre daha zayıf bir duruma dü ürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir ekilde 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 uyu mazlıklara ili kin hukuk davaları ve idari davalarda da bu ilkeye uyulması gerekir (*Ya asın Aslan*, B. No: 2013/1134, 16/5/2013, § 32).

T.C.
DANI TAY
VERG DAVA DA RELER
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

Silahların e itli i ilkesinin tamamlayıcısı olan çeli meli yargılama ilkesi ise kural olarak bir davada taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görü ler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görü bildirebilme imkanı vermektedir (*Faik Gümü* , B. No: 2012/603, 20/2/2014, § 47) Çeli meli 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 nsan Hakları Sözleşmesi'nin (A HS) "Adil yargılanma hakkı" ba lıklı 6. maddesinin birinci fıkrasının ilgili kısmı:

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

b) A HM kararları:

A HM bir yargılamanın adil olup olmadığını de erlendirirken usule aykırılıkların yargılamanın ileri a amalarında giderilip giderilmedi ini gözetmektedir (*Mialhe/Fransa* (No:2), B.No:18978/91, 26/9/1996, §§ 45-46). Adil yargılanma hakkı, yargılamayı bir bütün olarak kapsamakta ve ki inin "adil" yargılanıp yargılanmadı na ili kin meseleyi sadece belirli bir hadise veya usul ihlali açısından de il tüm a amalara ili kin kümülatif bir analizle ele almaktadır. Bunun bir sonucu olarak A HM, bir a amadaki kusurun sonraki bir a amada telafi edilebilece ini belirtmektedir (*Monnell ve Morris / Birle ik Krallık*, B.No:9562181, 9818182, 2/3/1987, §§ 55-70).

A HS'deki hakların etkili bir biçimde korunması için davaya bakan mahkemelerin A HS'nin 6. maddesine göre "*tarafların dayanaklarını, iddialarını ve delillerini etkili bir biçimde inceleme görevi*" vardır (*Dulaurans/Fransa*, B. No: 34553/97, 21/3/2000, § 33).

A HS'nin 6. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ki ilerin davalarının hakkaniyete uygun olarak görülmesini isteme hakları güvence altına alınmı tır. Hakkaniyete uygun yargılanmanın temel unsuru, yargılamanın *çeli meli* olması ve taraflar arasında *silahlarn e itli* inin sa lanmasıdır (*Rowe ve Davis/Birle ik Krallık* [BD], B. No: 28901/95, 16/2/2000, § 60; *Ruiz-Mateos/ spanya* [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63).

Silahların e itli i ilkesi, davanın taraflarına, di er tarafa kar ı önemli bir dezavantaja maruz bırakmayan ko ullar altında iddialarını sunmak için makul bir fırsat tanınmasını gerektirmektedir (*Beer/Avusturya*, B. No: 30428/96, 6/2/2001, § 17).

Çeli meli yargılama ilkesi kural olarak bir davada taraflara, di er tarafın gösterdi i kanıtlar ve sundu u görü ler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görü 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).

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

Yargılamada esas alınan tüm kanıt ve belgeler hakkında bilgi sahibi olma, bu unsurlara ili kin yorumda/itirazda bulunma imkânının taraflara sa lanması, ayrıca bu imkânın pratik ve etkili bir niteli i haiz bulunması adil bir yargılamanın gere idir (*Dırana/Türkiye*, B. No: 20797/07, 13/11/2018, §§ 22-24).

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

HUKUK DE ERLENDİRME

Hak arama yolları doktrinde, idari, siyasal ve yargısal ba vuru olmak üzere üçe ayrılmaktadır. dari ve siyasal ba vuru yöntemleri Anayasamızın 40 ve 74. maddelerinde yerini bulmu ken yargısal ba vuruya ili kin 36. maddesindeki düzenlemeyle *hak arama hürriyeti*, ki ilerin yargı organlarına davacı veya davalı olarak haklarını savunabilmek için ba vurabilmesi ve bu organlar önünde adil ve hakkaniyete uygun bir ekilde yargılanma hakkına kavu ması olarak tanımlanmı tır. Uluslararası mevzuat bakımından ise ölkemiz açısından ba layıcılı ı bulunan A HS'de yargısal yoldan hak arama hürriyetinin kar ılı nı, Sözle me'nin 6. maddesinde düzenlenen *adil yargılanma hakkı* olu turmaktadır.

Adil yargılanma hakkı, medeni hak ve yükümlülüklere ili kin hukuk davaları ile idari davalarda tarafların (A HS, madde 6/fıkra 1) ve ceza yargılamasında suç isnad edilen üphelinin (A HS, madde 6/fıkra 1, 2 ve 3) yargılama usulüne yönelik haklarını garanti altına almakta ve bir bütün olarak yargılama süreci ile usulünün adil olup olmadı nın denetlenmesine imkân vermektedir.

Hukukun üstünlü üne ba lı demokratik toplumun temel de erlerini yansıtan ve yargılama sürecine yönelik usule ili kin güvenceler içeren *adil yargılanma hakkının* sa ladı ı güvencelerden biri *hakkaniyete uygun yargılama hakkı*dır.

Vergi mahkemeleri ve bölge idare mahkemeleri vergi dava dairelerinin kararlarının gerekçesinde dayandıkları *savunma hakkı* esasen ceza yargılamasında suç isnad edilen üphelinin adil yargılanma hakkı kapsamında yararlandı ı bir haktır. dari davalar yönünden ise tarafların usule ili kin haklar bakımından aynı ko ullara tabi tutulması ve taraflara di er tarafın sundu u kanıtlar ve görü lerden bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görü bildirebilme imkanının tanınması kural olarak *hakkaniyete uygun yargılama hakkı* kapsamında de erlendirilmektedir.

Vergilendirme alanında idare, tesis etti i tek yanlı ve icrai nitelikteki idari i lemlerle vergi mükelleflerinin ba ta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunabilmektedir. Dolayısıyla bu üstün kamu gücü yetkisi kullanımı kar ısında davacıların vergi uyu mazlı ı do uran idari i lemlerin hukuka aykırılı ı yolundaki iddialarını etkili bir biçimde ileri sürebilme hakkının kural olarak yargılama sürecinin bütünü içinde korunması gerekir. Bu korumanın sa lanması öncelikle idarenin i lemi tesis etme nedenine ili kin maddi olay ve olgular

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DA RELER
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

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 i lemin tesis edilme nedeninin idari dava açıldıktan sonra ortaya konulmuş olması tek başına bu hakkın ihlal edildiği anlamına gelmez.

Uyuşmazlıkta, dava konusu edereğe ya da artların varlığı halinde idareye başvuru olarak çözüme kavuşturulma hakkına sahip olanların, seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları halinde idareye başvurma, uzlaşma, ceza indirim vb. uygulamalardan yararlanma imkanının kısıtlandırılması ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel teşkil ettiği iddia edilmektedir. Zira, yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere adil yargılanma hakkı ve bu hakkın bünyesinde barındırdığı diğer haklar, açılmış ve görülmekte olan bir davada kullanılacak nitelikte olup mahkemece yerine getirilen yargılama faaliyetinin bu ilkelere uygun olup olmadığının istinaf/temyiz mercii, bireysel başvuruya yolunun kullanılması halinde ise Anayasa Mahkemesi/AHM tarafından denetlenmesini sağlamaktadır. Kaldık ki söz konusu idari çözüm yöntemlerinden yararlanma talebinin reddedildiğini ileri süren davacının bu durumu ayrıca idari davaya konu edebileceğinden kuşku bulunmamaktadır.

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

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu'nun vergi tarihini tanımlayan 20. maddesi ile tebliğ tanımlayan 21. maddesindeki düzenlemelerden, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tarih ve ceza kesim tarihleri olmayıp idarenin yaptığı bu tarihleri duyuran bildirimler olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla verginin tarihi ve cezanın kesilmesine ilişkin idari i lemi, i lemin duyurulmasına yönelik ihbarname ile bunun tebliğinden ayrı düşünmek gerekmektedir.

Tarih 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 tarih 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 teknik raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumu bulunmamaktadır. Bu düzenlemeler kapsamında, Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde ihbarnamede yer alması gerektiği belirtilen hususlardan herhangi birinin eksik olmasının veya ihbarnamede yanlış yazılmış veya hiç yazılmamasının, Kanun'un 108. maddesinde belirtilen hallerden birini oluşturmadığı artıya ihbarnameyi hükümsüz kıldığından bahsedilemeyecektir.

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

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 ekil hatası olduğu turduunun kabulüne de imkân bulunmamaktadır.

Öte yandan, vergi müfettişlerinin çalışmaları sonucunda işlemlerin özelliğine göre düzenlenecek 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 bulunması 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 bulunması 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 işlemin 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 ara tırma ilkesi uyarınca yargı merci tarafından ara kararıyla istenilmesi mümkündür. Bu halde aynı Kanun'un 20. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca dayanak raporun dava dosyasına sunulmamasının verilecek karar üzerindeki etkisinin de davalı idareye duyurulacağı açıktır. Öte yandan, söz konusu rapor anılan Kanun'un 21. maddesi kapsamında daha sonra resen 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 sağlanması güvencelerden silahların emteli ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine uygun olarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulabileceği açıktır. İdarenin dayanak raporu dava dosyasına sunulmaması halinde ise sebep unsurunun ortaya konulamaması olması nedeniyle tarh işleminin iptali yönünde karar verileceğinden kuşku bulunmamaktadır.

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVALAR
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

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 teknik raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir ekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine, 19/02/2020 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

X- KARAR ÖZETİ:

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Hak Arama Hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde, "Herkes, me ru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir." kuralı yer almı ; 125. maddesinde de idarenin her türlü eylem ve i lemlerine kar ı yargı yolunun açık oldu u hükme ba lanmı tır.

Anılan Anayasa hükümleri, Ülkemizin taraf oldu u uluslararası sözleşmelerle güvence altına alınmı bulunan ve hukuk devletinin vazgeçilmez ilkelerinden olan "hak arama özgürlü ü", "adil yargılanma hakkı" ve "mahkemeye ba vuru hakkı" ilkeleriyle do rudan ilgili olup söz konusu temel haklara anayasal bir de er yükledi i açıktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde verginin tarhi, vergi alaca ının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alaca ı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele olarak; 21. maddesinde de tebli , vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlanmı tır. Aynı Kanun'un 34. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin "ihbarname" ile ilgililere tebli olunaca ı; 35. maddenin birinci fıkrasında, ihbarnamelerde, sıra numarası ve tanzim tarihi, verginin nev'i, mükellefin soyadı, adı (tüzelki ilerde unvanı) ile açık adresi, vergilendirme dönemi, verginin matrahı, hesabı ve miktarı, kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhini gerektiren sebepler, vergi mahkemesinde dava açma süresi ve ekinin yer alması gerekti i düzenlendikten sonra ikinci fıkrasında, takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesi öngörülmü tür. Kanun'un 93. maddesindeki, tahakkuk fi inden gayri, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel ki ilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yoluyla tebli edilece i yolundaki kuraldan, vergilendirmeye ilgili olup tebli zorunlulu u bulunmayan tek istisnai i lemin tahakkuk fi i oldu u sonucuna ula ılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinin, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ilgisine ihbarname ile tebli edilmesine ili kin düzenlemesine ba lı olarak, izleyen 35. maddesinin 2. fıkrasında varsa takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye eklenmesini öngören düzenlemesi, talep veya dava hakkının gere i gibi kullanılmasını amaçlamaktadır. Bu nedenle, mükelleflerin uzla ma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayana ı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ili kin hesaplamaların nasıl yapıldı ına dair açıklamaları içeren vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan mükellefin kendisi adına düzenlenmi vergi tekni i raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir.

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

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

Bu durum kar ısında, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekni i raporunun ihbarname ekinde tebli edilmemesi halinde, davacıların hangi suç ile isnad edildi ini ö renme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındı ı gibi bu durum davacılar hakkında tesis edilen i lemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir ekil hatası olu turmaktadır.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçe do rultusunda davacılar adına yapılan tarhiyatların kaldırılması istemiyle açılan davalarda, davacılar adına düzenlenen **vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekni i raporunun**ihbarname ekinde tebli edilmemesinin esasa etkili bir ekil hatası olu turdu u ve davacıların savunma hakkını sınırladı ı yönünde aykırılı ın giderilmesi gerekti i oyuyla Kurul kararına katılmıyoruz.

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ
KURULU

Esas No : 2020/9

Karar No : 2020/2

XX- KARAR ÖZETİ:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ olunacağı belirtilmiştir ; "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 önkoşulu olduğu, vergi inceleme raporunun eklenmemesinin ekil 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 ekil yönünden hukuka aykırılık oluşturduğu yönünde aykırılığın giderilmesi gerektiği oyuyla Kurul kararının **vergi inceleme raporuna ilişkin hüküm fıkrası yönünden** karara katılmıyoruz.