

VERGİ UYUŞMAZLIĞI ÇERÇEVESİNDE İNCELEME RAPORUNUN İHBARNAMEYE EKLENMEMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Evaluation of not Adding the Review Report to Notice in the Framework of Tax Dispute

Dr. Öğr. Üyesi Zübeyir BAKMAZ*

Geliş Tarihi: 04.08.2020

Kabul Tarihi: 04.12.2020

ÖZET

Vergi idaresi, tek yanlı ve icrai işlemleriyle, kişilerin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale etmektedir. Özellikle, ihbarname ile tarhiyat yapıldığı durumlarda, söz konusu müdahalenin etkileri daha yoğun hissedilmektedir. Çünkü ihbarname, beyana dayalı olmayan tarhiyatların duyurulduğu resmî bir belgedir. Bu nedenle, vergi dairesi tarafından ihbarname düzenlenmesi, ödevlilerin beyan ve iradesi dışında bir tarhiyat yapıldığını göstermektedir. İhbarname ile tarhiyat yapılmasına neden olan gerekçelerin başında vergi incelemesi gelmektedir. İhbarname ile yapılan tarhiyatın dayanaklarından birisi olan vergi incelemesinin sonuçlarına ise, inceleme raporlarında yer verilmektedir. Başka bir deyişle, vergi incelemesine dayalı tarhiyatlarda tarh işleminin tesis edilme gerekçesine ilişkin maddî olay ve tespitler ile hukukî nedenlerin görülebileceği tek yer inceleme raporları olmaktadır. Bu nedenle, söz konusu raporların ihbarname ekinde ilgisine tebliğ edilmesi kanunda özel olarak hüküm altına alınmıştır. Ancak, uygulamada, zaman zaman inceleme raporlarının vergi dairesi tarafından ilgisine tebliğ edilmediği görülmektedir. Bu durum, kişilerin kendilerini tam anlamıyla savunabilmelerini engellemekte ve konu bakımından vergi uyumsuzluğuna neden olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Vergi Tekniği Raporu, Vergi İnceleme Raporu, Tebliğ, İhbarname, Vergi Uyuşmazlığı, Savunma Hakkı, Adil Yargılanma Hakkı.

ABSTRACT

The tax administration intervenes in the fundamental rights and freedoms of individuals, especially the right to property, through unilateral and executive acts. The effects of the intervention in question are felt more intensely, especially in cases where an assessment is made through notice. Because the notice is an official document in which non-declaration based assessments are announced. Therefore, the issuance of a notice by the tax office shows that a assessment has been made, except for the declaration and volition of the taxpayers. Tax review is one of the primary reasons that causes an assessment with a notice. The results of the tax review, which is one of the basis of the assessment made with the notice, are included in the review reports. In other words, in tax review-based assessments, material events and determinations related to the grounds for the establishment of the tax imposition act and legal reasons can only be seen in a review reports. For this reason, it is specially stipulated in the law that the said reports are notified to the relevant person in the annex of the notice. However, in practice, from time to time, it is observed that the review reports are not notified to the relevant person by the tax office. This situation prevents individuals from defending themselves in full manner and causes tax dispute in terms of subject.

Keywords: Tax Review, Tax Technique Report, Tax Review Report, Notification, Notice, Tax Dispute, Right of Defence, Right to Fair Trial.

* İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, e-posta: zubeyir.bakmaz@inonu.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-2159-4106.

GİRİŞ

Modern fiskaliteye geçildiği 1960'lı yıllardan beri ülkemizde kontrollü beyan esası uygulanmaktadır. Vergi mükellefi ve sorumluları tarafından bir beyanname marifetiyle vergi dairesine bildirilen matrahların gerçek durumu yansıtip yansıtmadığının kontrolündeki en önemli silah, hiç şüphesiz vergi incelemesidir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması amacıyla gerçekleştirilen vergi incelemesinin sonucunun olumsuz olması, ödevli nezdinde beyana dayanmayan tarhiyat yapılacağı ve/veya ceza kesileceği anlamına gelmektedir. Vergi incelemesi sonucuna göre ikmalen ya da re'sen tarhiyat yapılması ve/veya ceza kesilmesi durumunda, vergi idaresi tarafından tek yanlı ve icrai nitelikte bir idarî işlem tesis edilmiş olmaktadır. Beyana dayanmayan tarh yöntemleriyle inşa edilen söz konusu idarî işlem, ilgililerine, vergi/ceza ihbarnamesi aracılığıyla duyurulmaktadır. Söz konusu ihbarnamelerde gösterilen matrah, vergi ve ceza tutarlarının dayanak ve gerekçeleri ise, vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarında yer almaktadır. Anılan raporlarda bireysel vergilendirme işleminin maddî gerekçeleri, somut dayanakları, soyut norm, matrahın bulunuş ve hesaplanma yöntemleri, nezdinde inceleme yapılan kişinin izahatları gibi hususlar detaylı olarak yer almaktadır. Dolayısıyla, vergi incelemesine ve bu bağlamda ikmalen ya da re'sen tarhiyata muhatap kılınan ödevlilerin, haklarındaki isnatları öğrenip buna göre savunma yapabilmeleri için söz konusu dayanak raporlara muttali olmaları gerekmektedir. Bilhassa, ödevlilerin dava öncesi savunma haklarını tam anlamıyla kullanabilmelerinin temin edilebilmesi bakımından dayanak raporların ihbarname ekinde ilgisine tebliğ edilmesi önem arz etmektedir. Çünkü vergi inceleme raporunun ve bu rapora dayanak teşkil eden vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde ödevliye duyurulmaması, o kişinin hakkındaki cezalı tarhiyatın somut maddî gerekçeleri hakkında bilgi sahibi olmadan kendisini savunmaya çalışması anlamına gelmektedir. Uygulamaya bakıldığında, genel olarak, vergi inceleme raporlarının ihbarname ekinde ilgisine tebliğ edildiği; buna karşın, vergi inceleme raporunun atıfta bulunduğu vergi tekniği raporunun ilgisine duyurulmadığı görülmektedir. Tarh ve ceza kesme işleminin temel dayanağını oluşturan vergi inceleme ve bilhassa vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi nedeniyle savunma haklarını gereği gibi kullanamayan ödevliler, bu konudaki noksanlığı da uyuşmazlık için açtıkları davada yargıya taşımaktadırlar.

Bu çalışmada öncelikle ihbarname ile tarh işlemi arasındaki ilişki vergi uyuşmazlığı yönünden kısaca incelenmiştir. Daha sonra, inceleme raporlarının hukukî mahiyet ve kapsamı ortaya konulmak suretiyle ihbarnameye eklenmesi gerekliliği üzerinde durulmuştur. Son olarak, inceleme raporlarının ihbarname ekinde ilgililerine tebliğ edilmemesinin doğurduğu vergi uyuşmazlığı, Danıştay'ın ve Anayasa Mahkemesi'nin son içtihatları

çerçevesinde incelenerek, bu hukukî sorunun giderilmesine yönelik çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

1. İHBARNAMEDEKİ SAKATLIKLARIN TARH İŞLEMİNE YANSIMALARI

Tarh işlemi, bir idarî işlemde bulunması gereken “yetki, şekil, sebep, konu ve maksat” unsurlarını bünyesinde barındırmaktadır. Bu nedenle, tarh işlemine karşı dava açılabilmesi için yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının herhangi birisinde hukuka aykırılık (sakatlık) iddiasının bulunması gerekmektedir. Başka bir deyişle, tarh işleminin vergi yargısı tarafından iptal edilmemesi için söz konusu unsurların tamamı yönünden hukuka uygun olmasına bağlıdır.

İdari işlemin unsurlarından birisi olan şekil “idarî işlem kurulurken izlenmesi zorunlu yol ve yöntem, ortaya çıkan idari işlemin dış görünüşü (katılacağı hukuk düzeni içindeki biçimi/idari işlemin nesnel varlığı)” şeklinde tanımlanmaktadır¹. Söz konusu tanım, şekil unsurunun biçim ve usul öğelerinden meydana geldiğini göstermektedir². Bir defa şekil, idari işlemin özünü oluşturan iradenin dış dünyaya yansımalarının (açığa vurulmasının/açıklanmasının) maddî biçimi anlamına gelmektedir. Şekil, ikinci olarak, idari işlemin yapılması için gereken yol ve yöntemleri (usulü) de içermektedir³. İdarî usûller, genel olarak, yasalaştırılmamış olmasına karşılık vergiler alanında ayrıntılı şekil hükümlerine yer verildiği görülür. Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), idarî usûlün belli bir alanının kodu olarak nitelendirilmektedir⁴. Dolayısıyla, VUK’da tarh ve ceza kesme işleminin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğine ilişkin olarak detaylı biçim ve usul kurallarına yer verildiği görülmektedir. Bu bağlamda, vergi dairesince bir ödevli nezdinde tarh ve/veya ceza kesme işlemi gerçekleştirilirken VUK’da yer alan biçim ve usul kurallarına uyulmaması söz konusu idarî işlemi “şekil” unsuru yönünden sakatlar. Çünkü vergilendirme işlemlerinde, kanunlarda yer alan biçim ve usûllere uyulmaması işlemi “şekil” unsuru açısından sakat kılmaktadır⁵. Başka bir deyişle, verginin tarhi ve cezanın kesilmesi sürecinde tesis edilen her bir işlem bakımından VUK’da yer alan biçim ve usul kurallarına uyulmaması, vergilendirme işleminin “şekil” yönünden hukuka aykırılık taşımasına ve uyuşmazlık konusu yapılarak iptal edilmesine sebebiyet verebilir⁶.

¹ Yahya Kazım Zabunoğlu, İdare Hukuku (Cilt 2), (Yetkin Yayınevi), Ankara 2012, s. 290.

² Metin Günday, İdare Hukuku, 11. Baskı, (İmaj Yayınevi), Ankara 2017, s. 143.

³ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, İdare Hukuku (Cilt II-İdari Yargılama Hukuku), 9. Baskı, (Turhan Kitabevi), Ankara 2017, s. 458.

⁴ Mualla Öncel-Nami Çağan-Ahmet Kumrulu-Cenker Göker, Vergi Hukuku, 28. Baskı, (Turhan Kitabevi) Ankara 2019, s. 102.

⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, (n 4) s. 102.

⁶ Serkan Açar, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2009, s. 159.

VUK, ikmalen ve re'sen tarhiyat ile ceza kesme işleminin açıklanacağı aracı “ihbarname (vergi/ceza ihbarnamesi)” olarak belirlemiştir. Bu itibarla, ihbarname, tarh işleminin sadece ilgisine tebliğ aracı olmayıp, aynı zamanda tarh işleminin biçim (ve şekil) unsurunu da oluşturmaktadır⁷. Ancak, literatürde vergi/ceza ihbarnamesinin, tarh ve ceza kesme işleminin biçim (ve şekil) unsurunu teşkil etmediği, yalnızca bir duyuru aracı olduğu yönünde görüşlere de rastlanılmaktadır⁸. Öte yandan VUK, vergi/ceza ihbarnamesinin düzenlenmesinde ve ödevliye tebliğ edilmesinde izlenmesi ve uyulması gereken şekli de tahdidi (sınırlandırıcı) olarak belirlemiştir. Dolayısıyla, vergi/ceza ihbarnamesinin düzenlenmesine ilişkin bu normlara uyulmaması, ihbarnamede biçim ve usûl hatası bulunduğu anlamına gelecektir. İhbarnamedeki biçim ve usûl hataları ise, tarh ve ceza kesme işlemi şekil yönünden hukuka aykırı hale getirecek ve uyuşmazlık konusu yapılmasına sebebiyet verecektir. Bu nedenle, vergi dairesinin, ihbarname esasına ilişkin hükümleri uygularken özenle davranması gerekir. Zira vergi dairesinin bu konuda yapacağı hatalı işlemler, vergilendirme işleminin vergi yargısı tarafından iptal edilmesine yol açabilecektir⁹.

VUK'un “ihbarnamenin muhteviyatı” kenar başlıklı 35'inci maddesinde ve “ceza ihbarnamesi” kenar başlıklı 366'ncı maddesinde vergi/ceza ihbarnamelerinde hangi bilgilerin yer alması gerektiği; başka bir deyişle, ihbarnamenin düzenlenmesinde izlenmesi ve uyulması gereken biçim (ve şekil) belirlenmiştir. Öte yandan, 35'inci maddenin son fıkrasında “*takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir*” ve 366'ncı maddenin son fıkrasında da “*cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır*” hükümlerine yer verilmiştir. VUK'un 35 ve 366'ncı maddelerinde sayılan bilgilerin ve eklerin ihbarnamede bulunması, tebliğ olunan ihbarnamenin şekline uygun kabul edilebilmesi için gereklidir¹⁰. Söz konusu normlar, inceleme raporlarının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmek suretiyle ödevliye tebliğ edilmesinin, ihbarname esasının biçim kurallarından bir tanesi olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla, vergi incelemesine dayalı tarhiyatta inceleme raporlarının vergilendirme işleminin şekil unsurlarından bir tanesini teşkil ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Bu nedenle, bahse konu raporların ihbarnameye eklenmemiş olması, tarh ve ceza kesme işleminin hukuka uygunluğunu şekil yönünden etkileyen bir unsur ve bir uyuşmazlık kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁷ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, s. 208.

⁸ Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006, s. 22.

⁹ Mehmet Tuncer-Ahmet Esen, Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları, (Maliye Postası), Ankara 2000, s. 71.

¹⁰ Candan, Uzlaşma, (n 8) s. 171.

2. İHBARNAMEYE EKLENMESİ GEREKEN İNCELEME RAPORU KAPSAMINA GİREN VERGİ İNCELEME VE VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARININ HUKUKİ MAHİYET VE KAPSAMININ BELİRLENMESİ

VUK'da, vergi incelemesi sonucunda nasıl bir rapor düzenleneceğine dair açık bir hüküm mevcut değildir. Ancak, VUK'un 5'inci maddesindeki "*sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların...*", 30'uncu maddesindeki "*vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı...*", 140'ıncı maddesindeki "*vergi incelemesi yapanlar vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler*" hükümleri ile yine VUK'un 35, 140, 153/A ve 366'ncı maddelerindeki diğer hükümler birlikte incelendiğinde, kanun koyucunun, vergi incelemesi sonucunda bir rapor (inceleme raporu) düzenlenmesi gerektiğini dolaylı (zımni) bir şekilde ifade ettiği anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, vergi incelemesine dayalı olarak ikmalen ya da re'sen vergi tarhiyatı yapılabilmesi ve ceza kesilebilmesi için rapor düzenlenmesinin şart olduğunu ifade etmek mümkündür. Buna karşın, VUK'da vergi incelemesi sonucunda düzenlenecek olan raporun şeklini, türünü ve içeriğini belirleyen herhangi bir hüküm mevcut değildir¹¹. Bu bağlamda, VUK'da zikrolunan inceleme raporu teriminin, vergi incelemeleri sonucunda vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen her türlü raporu kapsadığı anlaşılmaktadır. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı, Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde "vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu" şeklinde isimlendirilen raporların kanun düzeyinde "inceleme raporu" olarak kabul edildiğidir. Çünkü Yönetmeliğin "vergi inceleme raporları" kenar başlıklı 57'nci maddesinde ilk önce "*vergi inceleme raporları, Vergi Usul Kanunu ve diğer gelir kanunlarına göre yapılan vergi incelemeleri sonucunda düzenlenir. İnceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir*" denilmiş ve daha sonra aynı maddenin 3 ve 4'üncü fıkralarında (yine vergi inceleme raporları başlığı altında) "vergi tekniği raporuna" ilişkin tanımlamalarda bulunulmuştur.

Yönetmeliğin 57'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında "*yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur*" hükmüne yer verilmiştir. Yönetmeliğin 57'nci maddesine 2016 yılında ilave olunan 4'üncü fıkrasında ise "*sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği*

¹¹ Candan, Uzlaşma, (n 8) s. 169.

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” ifadelerine yer verilmiştir.

İnceleme raporu, vergi incelemesi sonucunda tespit edilen hususların bir değerlendirmesini içermektedir¹². Bu tanım esas alındığında, Yönetmelikte bahsedilen vergi tekniği raporunun, nitelik ve kapsam olarak, inceleme raporundan bir farkının olmadığı rahatlıkla söylenebilmektedir. Nitekim Yönetmeliğin “çalışma sonuçları ve raporlar” kenar başlıklı 56’ncı maddesinde, vergi müfettişlerinin çalışmalarının sonucunda düzenleyecekleri raporlar tek tek sayılmış ve bunlar arasında vergi tekniği raporu şeklinde bir rapor türüne yer verilmemiştir. Vergi tekniği raporu, sadece uygulama kolaylığı sağlamak amacıyla (vergi inceleme raporu kümesinin bir elemanı olarak) ikincil mevzuata dâhil edilmiştir. Görüleceği üzere, vergi tekniği raporu, inceleme sonucunda tespit edilen ve eleştiri gerektiren hususların birden fazla vergi inceleme raporunda gereksiz yere tekrar edilmesini önlemek amacıyla getirilmiş bir uygulamadır. Nitekim vergi tekniği raporlarında, tespitlere, somut maddî olaylara, yasal tipe, tipikliğe, izahlara, savunmalara, yorumlara, değerlendirmelere, nitelendirmelere, eleştirilere ve yapılacak vergilendirme işlemlerine yer verilmek suretiyle inceleme neticesinde ulaşılan sonuçlar açık bir şekilde ortaya konulmaktadır. Vergi tekniği raporunun, bu haliyle, inceleme raporundan başka bir şey olmadığı görülmektedir. Vergi tekniği raporunda ulaşılan sonuç olumsuz ise, bu takdirde matrahın, matrah farkının, vergi farkının, tarhiyatın ve cezanın miktar itibarıyla tespit edilebilmesi; başka bir deyişle, aritmetik hesaplamaların gösterilebilmesi amacıyla dönem ve tür bazında vergi inceleme raporları tanzim edilmektedir. Vergi tekniği raporuna bağlı olarak düzenlenen vergi inceleme raporları, bu yönüyle, sadece dört işlemden ibaret bulunan bir resmî belgeye dönüşmektedir. Takdir komisyonu kararının ya da vergi inceleme raporunun vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenmesi, bu anlamda, vergi tekniği raporunun VUK’un 35 ve 366’ncı maddelerinde hükmünü bulan ihbarnameye eklenmesi gereken inceleme raporu mahiyetinde bir rapor olduğunu göstermektedir¹³. Bu gerçeğin bahse konu Yönetmelik düzenlemesine de yansıdığı, anılan idarî metinde vergi tekniği raporunun vergi inceleme raporunun özel bir türü olarak kabul edildiği, hatta vergi inceleme raporunun hazırlayıcı ön raporu olarak nitelendirildiği görülmektedir. Dolayısıyla, VUK’un 35 ve 366’ncı maddelerinde hükmünü

¹² Candan, Uzlaşma, (n 8) s. 170.

¹³ İstanbul 9 Vergi Mahkemesi, 275/1050, 29.04.2014.

bulan ihbarnameye eklenmesi gereken inceleme raporu kapsamına hem vergi inceleme raporlarının hem de vergi tekniği raporlarının girdiği sonucuna varılmaktadır.

Vergi incelemesi yapıldığı durumlarda ihbarnamede yer alan rakamların gerekçesini vergi inceleme raporu oluşturmaktadır. Vergi incelemesi neticesinde ayrıca vergi tekniği raporu düzenlenmiş ise, bu takdirde, vergi inceleme raporunun gerekçesini de vergi tekniği raporu teşkil etmektedir. Görüleceği üzere, vergi tekniği raporu, vergi/ceza ihbarnamesinin temel gerekçesini oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi tekniği raporunun mevcut bulunduğu bir ortamda sadece vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi, kanunun amacına aykırılık teşkil edecektir. Kanun koyucu, inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi kuralıyla ödevlilerin tarh ve ceza kesme işlemlerinin yasal ve maddî dayanakları hakkında bilgi sahibi olmalarını amaçlamıştır¹⁴. Böylece, ilgililer vergilendirme işlemi hakkında bilgilendirilecek ve savunma haklarını kullanmalarına imkân sağlanacaktır. Daha doğru bir ifadeyle mezkûr kural, ödevlilerin, haklarındaki suç isnatlarını detaylı bir şekilde öğrenerek dava öncesi VUK'dan doğan haklarını ve dava açma haklarını gereği gibi kullanabilmelerine imkân tanımayı amaçlamaktadır. Bu nedenle, ödevlilerin dava açma yolunu tercih etmeyip VUK'da yer alan indirimli ödeme yollarından faydalanma gibi dava öncesi haklarını kullanabilmeleri için, tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerekmektedir. Bu itibarla, ihbarnameye sadece (ödevlileri tarh ve ceza kesme işlemi hakkında yeteri kadar bilgilendirmeyen) vergi inceleme raporunun eklenmesi bu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirmez. Söz konusu kuraldan beklenen amaç ödevlinin savunma hakkını tam anlamıyla kullanabilmesine imkân tanımak olduğuna göre, vergi tekniği raporunu bilmek bir ödevlinin en doğal hakkı olmaktadır. Aksine bir düşünce ve hareket tarzı, ödevlileri, dava öncesi savunma haklarını ve dava açma haklarını sağlıklı şekilde değerlendirme imkânından mahrum bırakacaktır. Bu durum, bir anlamda, suç isnat edilen kişinin suçun oluşumu hakkında bilgi sahibi olmasına benzetilebilir. Nasıl ki, ceza hukukunda isnat edilen suçla ilgili fiilin oluşumu hakkında sanığa bilgi veriliyorsa, aynı şekilde adına ikmalen ya da re'sen vergi tarh edilen ve ceza kesilen kişiye de bu idarî işlemin nereden kaynaklandığını bilme hakkını tanımak gerekir¹⁵. Bu hakkın ödevliye tanınabilmesi için vergi inceleme raporunun yanı sıra vergi tekniği raporunun da ihbarname ekinde ilgisine duyurulmasının şart olduğu anlaşılmaktadır. Sayılan bu sebeplerden ötürü, inceleme raporlarının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi kuralının hem vergi inceleme raporunu hem de vergi tekniği raporunu kapsadığı kanaatindeyiz.

¹⁴ Danıştay 3 D, 1150/2696, 05.07.2001.

¹⁵ Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 1997, s. 33.

Vergi idaresi, anılan Yönetmelik maddesinde, vergi tekniği raporunu ikiye ayırmak suretiyle düzenleme altına almıştır. Yönetmeliğin 57/3'üncü maddesinde yer verilen vergi tekniği raporu ile doğrudan nezdinde vergi incelemesi yapılan ödevli hakkında düzenlenen rapor kastedilmiştir. Buna karşın, Yönetmeliğin 57/4'üncü maddesinde bahsedilen vergi tekniği raporu ile nezdinde vergi incelemesi yapılan ödevlinin fatura vb. belge aldığı sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge (SMİYB) düzenleyenler hakkında düzenlenen raporun ifade edildiği görülmektedir. Söz konusu raporlardan birincisini “normal vergi tekniği raporu”; ikincisini ise, “SMİYB düzenleme vergi tekniği raporu” şeklinde isimlendirmek mümkündür. Ancak, her iki vergi tekniği raporu da hukukî olarak aynı niteliktedir. Çünkü, her iki vergi tekniği raporuna atıfla vergi inceleme raporları düzenlenmekte; söz konusu vergi inceleme raporlarının tanzim edilme gerekçesini ve hukukî dayanağını bahse konu vergi tekniği raporları oluşturmaktadır. Bu durum literatürde, vergi incelemesi sonucunda düzenlenen raporlardan bazılarının daha sonraki çalışmalara ışık tutacak nitelikte bilgiler içerebildiği¹⁶ şeklinde ifade olunmaktadır. Literatürde zikrolunan bu raporu, mer'î mevzuat, vergi tekniği raporu şeklinde isimlendirmiştir. Bu bağlamda, her iki tür vergi tekniği raporu da kendisinden sonra düzenlenecek olan vergi inceleme raporlarının temel bilgi kaynağını oluşturmakta ve bu nedenle hukukî olarak aynı kümede yer almaktadır. Vergi inceleme raporunun hazırlayıcı ön raporu niteliği arz eden her iki tür vergi tekniği raporu hukukî olarak aynı mahiyette olmasına karşılık, vergi idaresi söz konusu raporların ödevliye tebliği konusunda farklı kurallar getirmiştir. Vergi idaresi, normal vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmesini kabul etmektedir. Ancak, aynı vergi idaresi SMİYB düzenleme vergi tekniği raporunun, bu rapor nedeniyle SMİYB kullanıcısı konumuna düşen ödevliye tebliğ edilmemesini kurala bağlamıştır.

Nezdinde SMİYB düzenleme vergi tekniği raporu tanzim olunan mükelleflerden fatura vb. belge alan ödevliler, söz konusu rapor nedeniyle SMİYB kullanıcısı pozisyonuna düşmekte ve SMİYB kullanma fiili nedeniyle vergi incelemesine alınmaktadır. SMİYB kullanma fiili nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporlarının (tarhiyatın) temel dayanağını ise, ödevlinin fatura vb. belge aldığı SMİYB düzenleyicisi kişi hakkında tanzim olunan vergi tekniği raporu oluşturmaktadır. Çünkü SMİYB kullanıcısı konumuna düşen ödevli hakkındaki temel tespit, değerlendirme ve nitelendirmelere bu ödevlinin fatura vb. belge aldığı SMİYB düzenleyicisi kişi hakkında tanzim olunan vergi tekniği raporunda yer verilmektedir. Dolayısıyla, SMİYB kullanma fiiline ilişkin vergi inceleme raporları, SMİYB düzenleme vergi tekniği raporundaki tespit, değerlendirme ve nitelendirmelere atıfta bulunulmak ve söz konusu

¹⁶ Abdurrahman Akdoğan, Vergi İncelemesi, (Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayını), Ankara 1979, s. 35.

raporda ulaşılan sonuçlara yer verilmek suretiyle tanzim olunmaktadır. Başka bir deyişle, SMİYB kullanma fiili nedeniyle düzenlenen vergi inceleme raporu, ziyaa uğratılan verginin ve kesilecek cezanın miktar olarak tespit edilmesine yönelik aritmetik hesaplamaları içeren resmî bir belge hüviyeti arz etmektedir. Bu nedenle, SMİYB kullanıcısı konumuna düşen ödevlilere tebliğ edilecek olan vergi/ceza ihbarnamesi ekinde SMİYB düzenleme vergi tekniği raporu da (vergi mahremiyetini ihlâl etmeyecek bir şekilde) yer almalıdır. Çünkü SMİYB kullanma fiiliyle itham edilen ödevlilerin, fatura vb. belge aldıkları mükellefler hakkında ve kendileri hakkında nasıl bir tespit ve değerlendirme yapılarak hangi sonuca varıldığını, hangi yollardan gidilerek böyle bir nitelendirmenin yapıldığını, ihbarnamenin tebliği sırasında bilmelerini en doğal hakları olarak görmek gerekir¹⁷. Vergi incelemesine ya da takdir komisyonu kararına dayalı tarhiyatta matrah vergi idaresi tarafından tek taraflı olarak saptandığından, VUK bu gibi durumlarda ödevlinin kendisini tam anlamıyla savunabilmesi için tarh ve ceza kesme işleminin dayanağını oluşturan raporların ihbarname ekinde ödevliye duyurulmasını kurala bağlamıştır. Söz konusu kurala uygun hareket edilebilmesi için de SMİYB kullanmakla itham edilen ödevliye, kendisini bu pozisyona sokan SMİYB düzenleme vergi tekniği raporunun (vergi mahremiyetini ihlâl etmeyecek bir şekilde) tebliğ edilmesi gerekli olmaktadır. İhbarnameye sadece (ödevlinin savunma hakkını tam anlamıyla kullanabilmesine imkân tanıyacak yeterlikte bilgi içermeyen) SMİYB kullanma vergi inceleme raporunun eklenmesi, söz konusu kuraldan beklenen amacı gerçekleştirilmemektedir. Bu bağlamda, SMİYB kullanmakla itham edilen ödevli nezdinde gerçekleştirilen tarh ve/veya ceza kesme işleminin yasal ve maddî dayanağı olan SMİYB düzenleme vergi tekniği raporunun ödevliye duyurulmamasını düzenleyen mezkûr Yönetmelik hükmünün kanunun lafzına ve ruhuna aykırılık teşkil ettiğini söylemek mümkündür.

3. İNCELEME RAPORUNUN İHBARNAMEYE EKLENMEMESİNDEN HUSULE GELEN UYUŞMAZLIK

İnceleme raporlarının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesinin ihbarname kuralının biçim şartlarından bir tanesini teşkil ettiği, raporların ihbarname ekinde ödevliye tebliğ edilmemesinin ihbarnamenin ve dolayısıyla tarh işleminin (idarî işlemin) sıhhatini şekil unsuru yönünden etkilediği anlaşılmaktadır. Başka bir deyişle, ödevliye tebliğ edilen ihbarname ekinde inceleme raporlarının yer almaması, ihbarnameye şekil noksanlığı ve idarî işleme de hata olarak yansımaktadır. Bu bağlamda, inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi kuralına aykırılık tarh ve ceza kesme işleminde bir biçim sakatlığı bulunduğunu gösterdiğinden, söz konusu şekil noksanlığı aynı zamanda bir uyuşmazlık sebebi olmaktadır. Ancak, idare hukukunda her tür

¹⁷ Şenyüz, (n 15) s. 33.

biçim ve usul sakatlığı idari işlemin iptal edilmesine yol açmamaktadır¹⁸. Başka bir anlatımla, biçim kurallarına uygun olarak tanzim edilmeyen vergi/ceza ihbarnamesi nedeniyle husule gelen uyuşmazlığın vergi davasındaki yerini ve önemini, söz konusu şekil hatasının hangi kategoride değerlendirildiği belirlemektedir. Çünkü Danıştay kararlarında asli şekil noksanlığı-tali şekil noksanlığı ayrımı yapılmaktadır¹⁹. İşlemin sonucu üzerinde etkisi olmayan, yani önemsiz sayılabilecek biçim ve usul hataları yahut sakatlıkları tali şekil noksanlığı olarak nitelendirilmekte ve idari işlemin iptalini gerektirmediği kabul edilmektedir²⁰. Buna mukabil Danıştay, biçim ve usul kurallarında yapılan sakatlıklardan sonucu etkileyici; yani asli şekil noksanlığı niteliğinde olanları iptal nedeni olarak kabul etmektedir²¹. İdare hukukundaki bu genel kural tarh işlemine uygulandığında, aslî şekil kurallarına aykırılığın tarh ve ceza kesme işleminin esasına etkili olduğu; tali şekil kurallarına aykırılığın ise, vergilendirme işlemini geçersiz kılmadığı ifade edilebilmektedir²². Bu itibarla, ödevliye tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesinin ekinde inceleme raporlarının yer almamasının aslî şekil hatası mı yoksa tali şekil hatası mı olarak kabul edileceği hususu, vergi uyuşmazlığının çözümünde; başka bir deyişle, vergi davasının sonucu üzerinde belirleyici bir rol oynamaktadır²³.

4. İNCELEME RAPORUNUN İHBARNAMEYE EKLENMEMESİ DURUMUNUN DANIŞTAY VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA ANALİZİ

Vergi/ceza ihbarnamesinin biçimi VUK'un 35 ve 366'ncı maddelerinde gösterilmesine karşın, bunlardan hangilerinin aslî hangilerinin talî şekil kuralları kümesine dâhil olduğu aynı kanunun 108'inci maddesinde belirtilmiştir. VUK'un "hatalı tebliğler" kenar başlıklı 108'inci maddesinde ilk önce tebliğ olunan belgelerde esasa müessir olmayan (talî/ikincil derece) şekil hatalarının bulunması halinde ilgili belgelerin hukukî kıymetlerini kaybetmeyecekleri (hükümsüz hale gelmeyecekleri) normlaştırılmıştır. Madde hükmü ile kanun koyucunun, vergi usul hukukunda, esasa etkili (birincil derece) ve talî (ikincil

¹⁸ Kemal Gözler-Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri, 22. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2020, s. 315.

¹⁹ Günday, (n 2) s. 145.

²⁰ Gürsel Kaplan, İdari Yargılama Hukuku, 6. Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2020, s. 256.

²¹ Gözübüyük-Tan, (n 3) s. 460.

²² Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 8. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2020, s. 181.

²³ Bununla birlikte Danıştay'ın bazı içtihatlarında "ihbarnamedeki asli şekil noksanlıklarının vergilendirme işleminin sıhhatini etkilemeyeceği, bu gibi durumlarda yalnızca tebliğin hükümsüz hale geleceği, dolayısıyla söz konusu noksanlıkların sadece dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturabileceği, bu sebeple de işlemin esası hakkında inceleme yapılmadan karar verilemeyeceği" yönünde hüküm verdiği görülmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Danıştay VDDK, 300/269, 27.03.2019.

derece) şekil kuralları ayırımına gittiği ve bu kurallara aykırılıklara da birbirinden farklı sonuçlar (yaptırımlar) bağladığı söylenebilir. VUK'un 108'inci maddesinin devamında “*yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmaması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar*” denilmek suretiyle tarh ve ceza kesme işleminin aslı şekil kuralları ve bunlara aykırılığın sonuçları normlaştırılmıştır. Kanun koyucunun madde hükmündeki “vergi ihbarı ile ilgili vesikalar” deyişiyle “vergi/ceza ihbarnamesini” kastettiği tartışmasızdır. Çünkü VUK'un 34 ve 366'ncı maddelerinde ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ile kesilen vergi cezalarının ilgililerine ihbarnameyle tebliğ olunacağı belirtildikten sonra, 93'üncü maddesindeyse tahakkuk fişinin tebliğ edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla, vergi ihbarıyla ilgili olup da ödevliye tebliğ edilmesi zorunlu olan belgenin vergi/ceza ihbarnamesi olduğu açıktır.

VUK'un 108'inci madde hükmü bu açıklamalar ışığında incelendiğinde, kanun koyucunun, vergi/ceza ihbarnamesinin geçerliliğini esaslı nitelikte etkileyen aslı şekil hatalarını; başka bir deyişle, vergi/ceza ihbarnamesinin aslı şekil kurallarını isim isim saymak suretiyle belirlediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, vergi/ceza ihbarnamesine ilişkin söz konusu aslı şekil kurallarına aykırılık, tarh ve ceza kesme işlemini şekil unsuru yönünden birincil derece sakat hale getirecek ve bu ağırlıktaki bir sakatlık da idarî işlemin iptali sonucunu doğuracaktır²⁴. VUK'un 35 ve 366'ncı maddelerinde vergi/ceza ihbarnamesinin biçim kuralları belirlenirken, “inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmesi koşulu” şekil şartları arasında sayılmıştır. Ancak, VUK'un 108'inci madde hükmüne bakıldığında, vergi/ceza ihbarnamesini şekil yönünden sakatlayan ve bu nedenle de tarh ve ceza kesme işleminin iptal edilmesi sonucunu doğuran birincil derece şekil hataları arasında “inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmemesi” durumunun sayılmadığı görülmektedir. Vergi/ceza ihbarnamesindeki esasa müessir şekil noksanlıkları, VUK'un 108'inci maddesinde tek tek sayıldığından, bunlar hakkında kapalı sayı (numerus

²⁴ Öte yandan bazı Danıştay kararlarında ihbarnamenin vergilendirme işleminin şekil unsurunu oluşturmadığından (tarh ve ceza kesme işleminin, bunları duyuran ihbarnameden ve tebliğinden ayrı düşünülmesi gerektiğinden) bahisle ihbarnamedeki esasa müessir şekil hatalarının idarî işlemin hukuka aykırı hale getirmeyeceği, sadece tebliğ işlemini geçersiz kılacağı yönünde içtihatla bulunulduğu görülmektedir. Bu minvalde Danıştay bir kararında “ihbarnamedeki esasa etkili şekil hatası vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi ihbarnamenin değil tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemini başlatmayan bir neden oluşturabilir, bu nedenle davanın esası incelenerek yeniden karar verilmesi gerekmektedir” şeklinde hüküm vermiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. Danıştay 4 D, 7351/1552, 13.02.2017.

clausus) esası geçerli olup, bu sayılanlar tadadı değildir²⁵. Bunun başka şekilde ifadeyle anlamı, kanun koyucunun “inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmemesini” talî bir sakatlık olarak gördüğü; bu nedenle inceleme raporları vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemiş olsa bile tarh ve ceza kesme işleminin hukukî değerini kaybetmeyeceği; bahse konu noksanlığın idarî işlemin iptali sonucunu doğurmayacağıdır.

Uygulamaya bakıldığında, vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının genel itibarıyla tebliğ edildiği; ancak, tarh ve ceza nedenine, matrahın bulunuş yöntemine ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren (başta SMİYB düzenleme vergi tekniği raporu olmak üzere) vergi tekniği raporlarının çoğunlukla ihbarname ekinde ödevlilere duyurulmadığı görülmektedir. Vergi idaresinin bu hareket tarzı ise, ödevliler tarafından yoğun bir şekilde uyuşmazlık konusu yapılmak suretiyle vergi yargısına taşınmaktadır.

4.1. Danıştay’ın Yaklaşımı

Bahse konu uyuşmazlığa ilişkin yargı kararları incelendiğinde, Danıştay içtihatlarında bir değişim yaşandığı göze çarpmaktadır. Danıştay son yıllara kadar vermiş olduğu kararlarında ağırlıklı olarak “vergi inceleme ve/veya vergi tekniği raporlarının ihbarnameye eklenmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olduğu, anılan noksanlığın ödevlinin savunma hakkını engellediği, sayılan her iki durumun da vergilendirme işlemini hukuka aykırı hale getirdiği” yönünde içtihatla bulunmuştur. Danıştay bu yönde karar verirken;

- İnceleme raporunun bir suretinin ihbarnameye eklenmesinin gerektiğini belirten düzenlemenin talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçladığı; söz konusu amaç gözetildiğinde vergilendirmenin dayandığı inceleme raporunun ihbarnameyle birlikte ilgisine tebliğ edilmemesinin tarhiyatı hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu²⁶,
- Vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin davacının hangi suç ile itham edildiğini öğrenmesini engellediği ve bu duruma göre savunma yapma hakkının elinden alınmasına sebep olduğu; söz konusu noksanlığın idarî işlemleri hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu²⁷,
- 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 gerektiği²⁸,

²⁵ Ejder Yılmaz-Tacar Çağlar, Tebligat Hukuku, 6. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2013, s. 847.

²⁶ Danıştay VDDK, 131/257, 28.05.2010.

²⁷ Danıştay VDDK, 304/563, 18.06.2014.

²⁸ Danıştay 4 D, 10198/1973, 09.05.2016.

- Re'sen tarh nedenlerine, matrahın tespit yöntemine ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin yer aldığı vergi tekniği raporu davacıya tebliğ edilmeyerek davacının hangi suç ile itham edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkının elinden alındığı; esasa etkili bu şekil hatası nedeniyle davacıya bildirilen tarhiyatın kaldırılması gerektiği²⁹, gerekçelerine dayanmaktadır.

Ancak, Danıştay, bilhassa 2016 yılından itibaren bu görüşünü değiştirmeye başlamıştır. 2019 yılından itibaren de müstakar hale geldiği görülen bu yeni içtihatlar incelendiğinde Danıştay'ın;

- Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun mahkeme tarafından ara kararla istenilmesi ve davacının bilgisine sunulması yoluyla bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesinin mümkün olduğu; bu noksanlığın esasa etkili bir şekil hatası olmaması sebebiyle vergilendirme işleminin iptaline gerek bulunmadığı³⁰,
- Vergi tekniği raporu ihbarnameye bağlanarak davacıya tebliğ edilmemiş ise de anılan raporun mahkeme tarafından ara kararla istenilmesi ve davacının bilgisine sunulması karşısında silahların eşitsizliği nedeniyle hak arama hürriyeti bağlamında savunma hakkının ihlâl edildiğinden söz edilemeyeceği; esasa etkili şekil hatası gerekçesiyle cezalı verginin kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmadığı³¹,
- Vergi tekniği raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesinin davacı hakkında tesis edilen işlemleri hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası teşkil etmediği; bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesinin her zaman mümkün olduğu; esasa etkili şekil hatası gerekçesiyle cezalı tarhiyatın kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmadığı³²,
- Sahte belge kullanıldığı gerekçesiyle tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine sahte belge düzenleyicisi mükellef hakkında tanzim olunan vergi tekniği raporunun eklenmemesinin esasa müessir bir şekil hatası olmadığı³³,
- Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak fiilinden dolayı tanzim olunan vergi inceleme raporunun atıfta bulunduğu ve iştirak fiiline ilişkin somut tespitlerin yer aldığı (kaçakçılık suçunu işlemiş olan mükellef hakkındaki)

²⁹ Danıştay 4 D, 5266/1756, 19.04.2016.

³⁰ Danıştay 3 D, 586/3849, 16.05.2017; Danıştay 7 D, 3222/552, 20.02.2019; Danıştay VDDK, 444/486, 13.04.2016; Danıştay VDDK, 569/609, 03.10.2018.

³¹ Danıştay 3 D, 3727/6205, 12.11.2019; Danıştay VDDK, 344/341, 08.05.2019; Danıştay VDDK, 1214/42, 30.01.2019; Danıştay VDDK, 559/437, 03.07.2019.

³² 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; Danıştay VDDK, 1385/1232, 25.12.2019.

³³ Danıştay 4 D, 13341/235, 27.01.2020.

vergi tekniği raporunun bu suçta iştirak eden ödevliye duyurulmamasının, söz konusu ödevli nezdindeki vergilendirme işlemini hükümsüz kılacak nitelikte esasa müessir bir şekil hatası olmadığı³⁴,

gerekçelerini kullanmak suretiyle görüş değişikliğine gittiği anlaşılmaktadır.

Danıştay'ın yukarıda etraflıca yer verilen bu yeni görüşünü destekleyici son karar ise, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.02.2020 tarihli ve E.2020/9, K.2020/2 sayılı Kararı ile ortaya çıkmıştır. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Daireleri'nin farklı tarihlerde verdikleri farklı kararlara (karar aykırılığına) ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından alınan bu karar ile konu hakkındaki nihai görüş oluşturulmuştur. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan bahse konu kararının sonuç bölümünde aynen aşağıdaki ifadelere yer vermiştir.

“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”

Söz konusu Kurul Kararı'nda özetle;

- VUK'un 108'inci maddesinde ihbarnameyi hükümsüz kılan hallerin sınırlı olarak sayıldığı; bu haller arasında mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun bulunmadığı,
- VUK'un 35'inci maddesinde ihbarnamede yer alması gerektiği belirtilen hususlardan herhangi birinin eksik olmasının veya ihbarnamede yanlış yazılmış veyahut hiç yazılmamış olmasının, VUK'un 108'inci maddesinde belirtilen hallerden birini oluşturmamak şartıyla ihbarnameyi hükümsüz kıldığından bahsedilemeyeceği,
- Vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte esasa müessir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne imkân bulunmadığı,
- Adil yargılanma hakkının, yargılama sürecinin tamamının hakkaniyete uygun yürütülmesini güvence altına aldığı, davacıya etkili bir biçimde iddialarını ileri sürme imkânı tanındığı müddetçe idarî işlemin tesis edilme nedeninin idarî dava açıldıktan sonra ortaya konulmuş olmasının tek başına bu hakkın ihlâl edildiği anlamına gelmediği,

³⁴ Danıştay VDDK, 337/64, 29.01.2020.

- Hakkaniyete uygun yargılanma hakkının, idare tarafından idarî işlemin tebliği aşamasında sağlanmadığı gerekçesine dayanılarak hüküm kurulamayacağı,
 - Söz konusu şekil noksanlığının yargı mercii tarafından giderilerek davacının âdil yargılanma hakkının korunabileceği,
 - Ara kararlar idareden istenilen dayanak raporun dava dosyasına sunulması üzerine anılan rapor davacıya tebliğ edilerek, 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,
 - İdarenin dayanak raporu dava dosyasına sunmaması halindeyse sebep unsurunun ortaya konulamamış olması nedeniyle tarh işleminin iptal edilebileceği,
- gerekçelerine yer verilmiştir.

Danıştay'ın 2016 yılından itibaren ağırlıklı olarak ifade etmeye başladığı bu yeni görüşü, yukarıda yer verilen Kurul Kararı ile birlikte yerleşik bir hal almıştır. Öncelikle, Danıştay'ın bu yeni içtihadının kanun hükmünün lafzına (sözüne) uygun düştüğü; başka bir deyişle, söz konusu içtihat değişikliğinin gerekli ve yerinde olduğunu söylemek mümkündür. Çünkü Danıştay'ın müstakar hale gelmiş olan bu yeni içtihadı, temelde, inceleme raporlarının (vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının) vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesinin VUK'da esasa etkili bir şekil hatası olarak kabul edilmediği gerçeğine dayanmaktadır. Nitekim VUK'un 35, 366 ve 108'inci maddelerinde yer alan hükümlerin lafzı karşısında, vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesinin vergilendirme işlemini hükümsüz kılacak nitelikte bir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne imkân bulunmamaktadır. Zira başta VUK olmak üzere vergi kanunlarının yorumuyla ilgili tekniklerin gösterildiği VUK'un 3/A maddesinin ikinci paragrafında *“vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır”* düzenlemesine yer verilmek suretiyle lafzın açık olduğu hallerde diğer yorum yöntemlerine başvurularak işlem tesis edilmesinin ya da hüküm verilmesinin önüne geçilmiştir. Buna göre, vergi kanununun hükmünün cümle yapısından (lafzından) ne demek istediği, neyi kapsayıp neyi dışarıda bıraktığı açıkça anlaşılabilirse, başkaca bir yoruma gerek kalmaksızın, lafzi yorumla yetinilmesi gerekmektedir³⁵. Dolayısıyla, vergilendirme işleminin dayanağını oluşturan vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının vergi/ceza ihbarnamesi

³⁵ Candan, İYUK, (n 22) s. 984.

ekinde ödevliye tebliğ edilmediği durumlarda lafzî yorum haricinde başkaca bir yorum (bilhassa genişletici-amaca göre yorum) yapılmak suretiyle hüküm verilmesi mümkün gözükmemektedir. Zira bu konuda kanunda bir boşluk bulunmamaktadır.

Bir hukuk düzeninde boşluk bulunmasının çeşitli nedenleri vardır. Bu nedenle, kimi zaman kanunun bir konuyu düzenlememiş olması, yani kanunun konu hakkında suskun kalması kanun koyucunun bilinçli bir kararından da ileri gelebilir³⁶. Kanun koyucunun susması, ihmal ve unutkanlığının sonucu değil de, aksine sorunu bilinçli bir hukuk politikası ile kanunun kapsamı dışında bırakmak istemesinden de kaynaklanabilir. Bu gibi durumlarda, kanunda gerçek bir boşluk yoktur, aksine olumsuz (menfi) bir çözüm vardır³⁷. Bir başka anlatımla, boşluk ile kanunun susması özdeş kavramlar değildir. Kanunun suskun kaldığı her durumda, düzenlemede noksanlıktan söz edilemez. Bazı hallerde kanun susmak suretiyle gizli-örtülü biçimde bir düzenleme getirmektedir³⁸. Dolayısıyla, kanunda boşluk olup olmadığını belirlerken, kanunun yalnız olumlu değil, olumsuz cevap verebileceğini de göz önünde tutmak gerekir. Ayrıca, kanun boşluğundan bahsedebilmek için, önce yorum yoluyla bu sonuca varmak gerekir³⁹. VUK'un 108'inci madde hükmü aynı kanunun 3/A maddesinin ikinci paragrafında gösterilen yorum metodolojisi çerçevesinde lafzî yoruma tâbi tutulduğunda ise, kanun koyucunun konuyu olumsuz yoldan (mefhum-u muhalifinden) çözüme bağladığı; başka bir deyişle, kanunda boşluk bırakmadığı görülmektedir. Çünkü "hatalı tebliğler" kenar başlıklı anılan madde hükmünde önce *"tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukukî kıymetlerini kaybetmezler"* denilmiş ve daha sonra ihbarnamedeki esasa müessir şekil hataları numerus clausus esasıyla tek tek sayılmak suretiyle madde sonlandırılmıştır. Ancak, esasa müessir olmayan şekil hatalarının neler olduğundan hiçbir şekilde bahsedilmemiştir. Görüleceği üzere, kanun, ihbarnamedeki esasa müessir olmayan (basit) şekil hatalarının neler olduğu konusunda bilerek suskun kalmış ve lafzî yorum yapılmak suretiyle "ihbarnamede mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut ihbarnamenin görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması dışındaki diğer tüm ihbarname noksanlıklarının talî (basit) şekil hatası olarak kabul edilmesini" istemiştir. Öte yandan, kanun boşluğu yorumun bittiği yerden başlamakta⁴⁰; yani yorum, kanun boşluğunu

³⁶ Yasemin Işıktaş-Sevtaç Metin, Hukuk Metodolojisi, (Filiz Kitabevi), Ankara 2019, s. 227.

³⁷ Işıktaş-Metin, s. 228.

³⁸ İdris Hakan Furtun, Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri, (Yetkin Yayınları), Ankara 2009, ss. 63-64.

³⁹ Selim Kaneti, 'Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması', Vergi Dünyası (1991) (123), 35.

⁴⁰ Kaneti, (n 37) s. 35.

doldurma işleminden önce gelmektedir⁴¹. VUK'un 108'inci maddesi hükmüne ilişkin olarak lafzî yorum yapılabilmesine göre, bu bakımdan da, anılan madde düzenlemesinde bir boşluk bulunmadığı rahatlıkla söylenebilir.

Danıştay, istikrar kazanarak yerleşik hale gelen bu yeni içtihadında lafzî yoruma dayalı bir hukukî nitelendirme yaptıktan sonra uyuşmazlık konusu noksanlığın, çelişmeli yargı, silâhların eşitliği ve âdil yargılanma hakkı gibi evrensel hukuk kuralları çerçevesinde, Anayasa'ya ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne (AİHS'ye) aykırılık teşkil edip etmediğini irdelemektedir. Danıştay, bu irdeleme neticesinde, vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde ödevliye duyurulmamasının hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlâl edildiği anlamına gelmediği sonucuna varmaktadır. Çünkü gerek AİHS'de ve gerekse Anayasa'da yer alan âdil yargılanma hakkı, silâhların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama ilkesi, bir mahkemede açılmış ve görülmekte olan davada kullanılacak niteliktedir. Başka bir deyişle, dava aşamasından önceki süreçlerde (idarî işlemin tebliği aşamasında) bu hakların kısıtlandığından ya da engellendiğinden bahsetmek mümkün değildir. Öte yandan, tarhiyatın ve cezanın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediğinin tespit edildiği hallerde, söz konusu raporların vergi mahkemesi tarafından ara kararlar davalı idareden istenilerek davacıya tebliğ edilmesi mümkündür. Vergi mahkemesi tarafından davacıya bu imkân sağlandığı anda artık “yargılama aşamasındaki savunma hakkı” bağlamında bir hak ihlâlinden (hukuka aykırılıktan) ve bir iptal gerekçesinden bahsetmek mümkün olamayacaktır. Dolayısıyla, Danıştay'ın, âdil yargılanma hakkı bakımından varmış olduğu bu sonuç hukukun genel ilkelerine uygun düşmektedir.

4.2. Anayasa Mahkemesi'nin Yaklaşımı

Anayasa Mahkemesi'nin (AYM'nin) konu hakkında yeni bir içtihadı (bireysel başvuru kararı) 29.07.2020 tarihli ve 31200 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. AYM, 2016/12198 başvuru numaralı ve 09.06.2020 karar tarihli söz konusu bireysel başvuru kararında özetle “SMİYB kullanmakla itham edilen ödevliye tebliğ edilen ihbarname ekinde SMİYB düzenleyicisi mükellefe ilişkin vergi tekniği raporunun yer almamasının, hem mülkiyet hakkını hem de çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerini ihlâl etmediği” şeklinde içtihadta bulunmuştur. AYM'nin âdil yargılanma hakkının ihlâl edilmediğine ilişkin bu kararı, doğrudan bütün vergi yargısı organlarının yargılama pratiğini etkileyecek niteliktedir⁴². Zira AYM'nin bireysel başvuru kararları, yüksek yargı organlarının yerleşik içtihatlarında değişiklik yapılmasını

⁴¹ Nevzat Saygılıoğlu, Vergi Hukukunda Yorum, (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını), Ankara 1987, s. 47.

⁴² Ece Göztepe Çelebi, 'Bireysel Başvuru Kararlarının Bağlayıcılığı ve İcrası Sorunu ile Kurumsallaşma İhtiyacı', Anayasa Yargısı (2016) (33), 93, 110.

zorunlu kılmaktadır⁴³. Bu nedenle, anılan bireysel başvuru kararı Danıştay'ın yerleşik hale gelmeye başlayan yeni içtihadının yerinde olduğunu göstererek bu görüşün iyice peçinleşmesini sağlamıştır. Nitekim AYM'nin bu içtihadında yer verilen gerekçeler, Danıştay'ın yeni içtihadındaki gerekçelerle aynıdır. Hatta AYM'nin bu konuda Danıştay'ın bir adım ötesine geçtiği söylenebilir. Çünkü Danıştay, âdil yargılanma hakkının ihlâl edilmemiş sayılması için dayanak raporların vergi mahkemesi aşamasında davacıya tebliğ edilmesini şart koşmaktadır. Oysa, AYM'nin bahse konu kararının 39 ila 42'nci maddeleri arasında “dayanak vergi tekniği raporu vergi mahkemesi tarafından davacıya tebliğ edilmemiş olmasına karşın, vergi tekniği raporundaki tespitlerin vergi mahkemesi kararında detaylı bir şekilde işlendiği ve bu tespitlerle ilgili olarak değerlendirmeler yapıldığı, vergi mahkemesi kararının davacıya tebliğiyle birlikte davacının vergi tekniği raporundaki tespitlerden haberdar olduğu ve karşı iddialarını Bölge İdare Mahkemesi'nde ileri sürme imkânına kavuştuğu, bu nedenle silahların eşitliği ilkesine aykırı bir durumun oluşmadığı” ifade edilmiştir. Görüleceği üzere AYM, idarî işlemin tebliği aşamasında idare tarafından ödevliye duyurulmayan dayanak raporun vergi mahkemesi aşamasında da ilgisine tebliğ edilmemesini, tek başına, bir hak ihlâli olarak kabul etmemiştir.

4.3. Genel Değerlendirme

Bu noktada önem ve özellik arz eden husus, dayanak raporlara dava aşamasında ulaşılabilmesinin vergi anlaşmazlıklarının çözümünde sahip olunan seçimlik hakların tam anlamıyla kullanılabilmesi bağlamında bir hak ihlâli oluşturup oluşturmadığıdır. Çünkü kendisine ihbarname tebliğ edilen bir ödevli, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde kullanılmak üzere bazı haklara sahip olmaktadır. Ödevli, bu hak düşürücü süre içerisinde nasıl ve ne şekilde hareket edeceği kararını vermek durumuyla karşı karşıyadır. Şayet, uygun buluyorsa, VUK'un 376'ncı maddesindeki ceza indiriminden yararlanmak üzere dava açma hakkını kullanmaktan vazgeçer veya VUK'un Ek 1'inci maddesi çerçevesinde uzlaşma talebinde bulunabilir. Bunların hiçbirisinden yararlanmak istemezse, uyuşmazlığı dava yoluyla çözmeye çalışmak hakkına ve seçimine sahiptir⁴⁴. Görüleceği üzere sistem, vergilendirme işlemlerine karşı vergi ödevlisi lehine kabul edilen hukukî imkânlardan aynı anda birlikte yararlanma hakkı tanımamaktadır⁴⁵. Bu itibarla, kendisine vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen bir ödevli alternatif çözüm yollarından birisini tercih etmek hakkına sahiptir. Bu bağlamda, uzlaşmadan yararlanan yargı yoluna başvuramaz; uzlaşmadan yararlanan cezalarda indirimden yararlanamaz; cezalarda indirimden yararlanmak isteyeninin dava açmaması

⁴³ Göztepe Çelebi, (n 42) s. 110.

⁴⁴ Tuncer-Esen, (n 9) s. 70.

⁴⁵ Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, 4. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, s. 50.

gerekir⁴⁶. Bu nedenle, ikmalen ya da re'sen tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların indirimli ödenmesine imkân tanıyan dava öncesi savunma haklarının gereği gibi kullanılabilmesi için idarî işlemin tebliği aşamasında dayanak raporların içeriğine muttali olunmasının zorunluluk arz ettiği kanaatindeyiz.

Vergi incelemesine bağlı olarak vergi/ceza ihbarnamesi tebellüğ eden ödevliler, ancak dayanak raporlara (bilgiye) muttali olmak şartıyla, 30 günlük hak düşürücü süre içerisinde kendileri için maksimum faydayı verecek olan yolu belirleyebilirler; başka bir deyişle, mülkiyet haklarına yapılan müdahaleyi minimum seviyeye indirebilirler. Dayanak raporun ihbarnameye eklenmemesi durumundaysa hangi stratejinin mülkiyet hakkını daha iyi koruyacağı konusunda bir tahmin ve seçimlik haklar arasından bir tercih yapılamamaktadır. Başka bir deyişle, tarh ve cezanın nedenlerine, matrahın tespit yöntemine ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin yer aldığı inceleme raporları ilgiliye tebliğ edilmediği takdirde ödevlinin, hangi suç ile itham edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alınmaktadır. Dolayısıyla, idarenin vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarını idarî işlemin tebliği aşamasında ilgililerine duyurmaması, seçimlik hakları teke düşürmekte, geriye sadece dava açma yolundan başka bir hak kalmamaktadır. İdarenin söz konusu kusurlu davranışının, ödevlilerin mülkiyet haklarını tam anlamıyla korumalarını kısıtladığı ve dava öncesi savunma haklarını engellediği tartışmasızdır. Öte yandan, idarî işlemin tebliği aşamasında idarenin yapmış olduğu söz konusu usulsüzlüğün vergi yargılaması aşamasında silâhların eşitliği prensibine uygun bir şekilde giderilmesi mümkün olsa da, geri dönüşü olmayan hak ihlâlinin önüne geçilemediği çok açıktır. Çünkü dayanak raporlara yargılama aşamasında muttali olunduktan (dava açıldıktan) ve bu arada 30 günlük hak düşürücü süre de geçtikten sonra tekrar başa dönülüp idareden (daha avantajlı sonuçlar doğuran diğer haklardan faydalanmak için) talepte bulunulması hukuken mümkün değildir. Açıkça görüldüğü üzere, dayanak raporların ihbarname ekinde ilgisine tebliğ edilmek suretiyle talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılmasını amaçlayan VUK'un 35 ve 366'ncı maddeleri karşısında aynı kanunun 108'inci maddesi hükmü, bu konuda yapılan idarî hatanın yargı denetiminin dışında kalmasına ve telâfisi mümkün olmayan bir hak ihlâline neden olmaktadır⁴⁷. VUK'un 108'inci madde hükmünün aynı zamanda idari işlem teorisine de aykırılık teşkil ettiği görülmektedir. Çünkü idari yargılama hukukunda, kanunda işlemin gerekçeli olacağı açıkça belirtilmiş ise gerekçenin asli şekil kuralı niteliğinde olduğu kabul edilmektedir⁴⁸. İnceleme raporlarının da tarh işleminin gerekçesini teşkil

⁴⁶ Karakoç, Yargılama, (n 45) s. 50.

⁴⁷ Şayet bahse konu noksanlık idarî işlemin iptali sonucunu doğurabilseydi, idare bu sefer ihbarnamayı kanuna uygun bir şekilde (dayanak raporlarla birlikte) yeniden tebliğ edecek ve böylece ödevli de kendini tam anlamıyla savunma imkânına kavuşacaktı.

⁴⁸ Ramazan Çağlayan, İdari Yargılama Hukuku, 10. Baskı, (Seçkin Yayınları), Ankara 2018, s.

ettiği tartışmasız olduğuna göre, anılan raporların ihbarnameye eklenmemesi, tek başına, idari işlemin iptalini gerektirecek nitelikte bir sakatlık anlamına gelmektedir. Ancak mezkûr maddedeki hatalı düzenlemenin, söz konusu idari yargılama kuralının vergi incelemesine dayalı tarhiyat karşısında işlevsiz kalmasına yol açtığı kanaatindeyiz.

SONUÇ

Vergi incelemesine bağlı olarak ikmalen ya da re'sen tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların dayanağı olan vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının ihbarnameye eklenmesi, ödevlilerin dava öncesi savunma hakları ile dava açma hakkı arasında isabetli bir seçimde bulunabilmeleri bakımından zorunluluk arz etmektedir. Bilhassa tarh ve ceza nedeninin, matrahın bulunuş yönteminin ve vergilendirme işleminin dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği vergi tekniği raporunun ödevliye tebliğ edilmesi, VUK'dan doğan dava öncesi savunma haklarının gereği gibi kullanılabilmesi bakımından son derece önemlidir. Nitekim ödevlinin savunma seçeneklerini değerlendirebilmesi için öncelikle kendisine yöneltilen suçlamanın varlığını ve sebeplerini bilmesi gerekmektedir. İhbarname tebliği aşamasında dayanak raporların içeriğine muttali olunmaması, seçimlik hakların sağlıklı şekilde değerlendirilmesi imkânından mahrum kalındığı anlamına gelmektedir. Bu bağlamda, bireysel nitelikteki idarî işlemlerle mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin resmî dayanağını teşkil eden vergi inceleme ve vergi tekniği raporlarının vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesinin, vergilendirme işleminin iptali sonucunu doğuracak şiddette bir hata (esasa etkili bir şekil hatası) olduğu rahatlıkla ifade edilebilmektedir. Çünkü söz konusu şekil noksanlığı olmasa idi (dayanak raporlar idare tarafından ödevliye duyurulsa idi) davacının savunma tercihini başka bir yönde kullanmasının mümkün olduğu bilinen bir gerçektir. Başka bir deyişle, idarenin sözü edilen şekil kuralına aykırı davranması, ödevlinin seçimlik hak tercihini doğrudan etkilemektedir. Bu niteleme, bahse konu noksanlığın aslı (birincil derece) şekil hatası olduğunu gözler önüne sermektedir. Ancak, VUK'un "hatalı tebliğler" kenar başlıklı 108'inci maddesinde yapılan eksik ve hatalı düzenleme sonucunda, söz konusu noksanlık, basit şekil hatası seviyesine indirgenmiş ve vergilendirme işleminin sıhhatini etkileme gücünü kaybetmiştir.

Dayanak raporların idarî işlemin tebliği aşamasında idare tarafından ilgisine duyurulmaması, uzun yıllardır, gerek öğretide gerekse uygulamada vergilendirme işleminin şekil yönünden iptal edilmesini gerektirir bir hata olarak kabul edilmiştir. Bununla birlikte, konu hakkındaki son yargı kararları incelendiğinde ise, 2019 yılından itibaren yeni bir içtihadın yerleştiği

görülmektedir. Danıştay son dönemde “vergi inceleme ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin, esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlâl etmediği” şeklinde yeni bir içtihadında imza atmaktadır. Yüksek yargının yerleşik hale gelen bu yeni içtihadının, gerek VUK hükümlerinin lafzî yorumuna gerekse millî ve devletlerarası hukukun genel ilkelerine uygun düştüğü anlaşılmaktadır.

Ancak, idarî işlemin tebliği aşamasında idarece tesis edilmesi gereken dava öncesi savunma hakkının yine idare tarafından geri dönülemez (yargı tarafından da düzeltilemez bir şekilde) engellenmesinin bir hak ihlâline sebebiyet verdiği çok açıktır. VUK’un 108’inci maddesindeki hatalı düzenlemenin sebebiyet verdiği bu hak ihlâlinin vergi ödevlilerinin hukukuna (mülkiyet haklarına) daha fazla zarar vermemesi için bir yasama faaliyetinin gerektiği tartışmasızdır. Bu kapsamda VUK’un 35 ve 366’ncı maddelerinin en sonuna “*Vergi inceleme ve vergi tekniği raporu gibi inceleme raporlarının birer sureti ihbarnameye eklenir. Bu raporların ihbarname ekinde ilgisine tebliğ edilmemesi, tarih ve ceza kesme işlemi hükümsüz kılar*” şeklinde bir normun ilâve edilmesi sorunu çözecektir. Ayrıca, VUK’un 108’inci maddesinde isim isim sayılan esasa müessir şekil hataları arasına “*vergi inceleme ve vergi tekniği raporu gibi inceleme raporlarının birer suretinin ihbarnameye eklenmemiş olması*” hükmünün ilâve edilmesi uygulamada tereddüt yaşanmasını kesin bir şekilde engelleyecektir. Ancak, bu şekildeki bir yasama faaliyeti ile hak ihlâllerinin önüne geçilebilecektir. Önerilen bu değişikliklerle beraber, dayanak raporların ihbarnameye eklenmemesi idarî işlemin iptaline neden olacaktır. İptal kararı üzerine idare bu sefer ihbarnameyi kanuna uygun bir şekilde (dayanak raporlarla birlikte) yeniden tebliğ edecektir. Böylece ödevli de kendini tam anlamıyla savunma imkânına kavuşacaktır. Öte yandan, SMİYB düzenleme vergi tekniği raporunun SMİYB kullanmakla itham edilen ödevlilere vergi mahremiyetini ihlâl etmeyecek bir şekilde duyurulmasına ilişkin yöntemlerin ikincil mevzuatla belirlenmesi de ayrı bir önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Ağar S, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları* (Yaklaşım 2009).
- Akdoğan A, *Vergi İncelemesi* (Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü 1979).
- Candan T, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma* (2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınlar 2006).
- Candan T, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu* (8. Baskı, Yetkin Yayınları 2020).
- Çağlayan R, *İdari Yargılama Hukuku* (10. Baskı, Seçkin 2018).
- Çelebi E G, 'Bireysel Başvuru Kararlarının Bağlayıcılığı ve İcrası Sorunu ile Kurumsallaşma İhtiyacı' (2016) (33) Anayasa Yargısı 93-118.
- Furtun İ H, *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri* (Yetkin 2009).
- Gözler K ve Kaplan G, *İdare Hukuku Dersleri* (22. Baskı, Ekin 2020).
- Gözübüyük A Ş ve Tan T, *İdare Hukuku* (Cilt II-İdari Yargılama Hukuku) (9. Baskı, Turhan 2017).
- Günday M, *İdare Hukuku* (11. Baskı, İmaj 2017).
- Işıktaş Y ve Metin S, *Hukuk Metodolojisi* (6. Bası, Filiz 2019).
- Kaneti S, 'Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması' (1991) (123) Vergi Dünyası 35-48.
- Kaplan G, *İdari Yargılama Hukuku* (6. Baskı, Ekin 2020).
- Karakoç Y, *Genel Vergi Hukuku* (Yetkin 2017).
- Karakoç Y, *Vergi Yargılaması Hukuku* (4. Baskı, Yetkin 2017).
- Öncel M, Çağan N, Kumrulu A ve Göker C, *Vergi Hukuku* (28. Baskı, Turhan 2019).
- Saygılıoğlu N, *Vergi Hukukunda Yorum* (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı 1987).
- Şenyüz D, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat* (Yaklaşım 1997).
- Tuncer M ve Esen A, *Vergi ve Vergi Cezası Uyuşmazlıkları* (Maliye Postası 2000).
- Yılmaz E ve Çağlar T, *Tebligat Hukuku* (6. Baskı, Yetkin 2013).
- Zabunoğlu Y K, *İdare Hukuku* (Cilt 2) (Yetkin 2012).
- Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703.
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, RG 31.10.2011/28101.

- Anayasa Mahkemesi, 2016/12198, 09.06.2020.
- Danıştay VDDK, 337/64, 29.01.2020.
- Danıştay VDDK, 9/2, 19.02.2020.
- Danıştay VDDK, 300/269, 27.03.2019.
- Danıştay VDDK, 131/257, 28.05.2010.
- Danıştay VDDK, 304/563, 18.06.2014.
- Danıştay VDDK, 444/486, 13.04.2016.
- Danıştay VDDK, 569/609, 03.10.2018.
- Danıştay VDDK, 344/341, 08.05.2019.
- Danıştay VDDK, 1214/42, 30.01.2019.
- Danıştay VDDK, 559/437, 03.07.2019.
- Danıştay VDDK, 299/251, 03.05.2018.
- Danıştay VDDK, 1385/1232, 25.12.2019.
- Danıştay 3 D, 1150/2696, 05.07.2001.
- Danıştay 3 D, 586/3849, 16.05.2017.
- Danıştay 3 D, 3727/6205, 12.11.2019.
- Danıştay 4 D, 7351/1552, 13.02.2017.
- Danıştay 4 D, 10198/1973, 09.05.2016.
- Danıştay 4 D, 5266/1756, 19.04.2016.
- Danıştay 4 D, 13341/235, 27.01.2020.
- Danıştay 7 D, 3222/552, 20.02.2019.
- Danıştay 9 D, 3610/864, 18.02.2020.
- Danıştay 9 D, 270/1087, 24.02.2020.
- Danıştay 9 D, 1234/696, 12.02.2020.
- İstanbul 9 Vergi Mahkemesi, 275/1050, 29.04.2014.