



**T.C.  
YALOVA ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI  
KAMU HUKUKU BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAME**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**ABDURRAHMAN SANCAKLI**

**DANIŞMAN: PROF. DR. GÖKHAN KÜRŞAT YERLİKAYA**

**YALOVA  
TEMMUZ 2022**







T.C.  
YALOVA ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI  
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAME

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDURRAHMAN SANCAKLI

DANIŞMAN: PROF. DR. GÖKHAN KÜRŞAT YERLİKAYA

YALOVA  
TEMMUZ 2022





## ETİK BEYAN

Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Yazım Kuralları'na uygun olarak hazırladığım “Türk Vergi Hukukunda İhbarname” başlıklı bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir, aksinin tespiti halinde doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi taahhüt ve beyan ederim.

Abdurrahman SANCAKLI





## ÖNSÖZ

Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı çerçevesinde yüksek lisans tezi olarak hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda İhbarname” adlı bu çalışmada ihbarnamenin hukuki niteliği genel hatlarıyla ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen vergi ve ceza ihbarnameleri ile ödeme ihbarnameleri usul ve esasları bakımından değerlendirilmiştir.

Bu vesileyle, tezin hazırlanması esnasında yardımını, bilgisini ve kıymetli zamanını esirgemeyen, akademik anlamda bana her zaman destek olan ve doğru yolu gösteren tez danışmanım, hocam Prof. Dr. Gökhan Kürşat Yerlikaya’ya; tezle alakalı her konuda desteğini esirgemeyen hocam Dr. İmran Semiz’e teşekkürlerimi sunarım.

Hayatım boyunca her türlü fedakarlığı yapan ve maddi manevi desteklerini esirgemeyen anne ve babama, tez çalışmam esnasında her türlü fedakarlığa katlanan ve bana her an destek olan kıymetli eşime teşekkürü borç bilirim.

Temmuz– 2022

Abdurrahman SANCAKLI



## İÇİNDEKİLER

|                   |      |
|-------------------|------|
| ETİK BEYAN .....  | i    |
| ÖNSÖZ.....        | iii  |
| İÇİNDEKİLER.....  | v    |
| KISALTMALAR ..... | ix   |
| ÖZET.....         | xi   |
| ABSTRACT .....    | xiii |
| GİRİŞ .....       | 1    |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İHBARNAME KAVRAMI VE VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN HUKUKİ MAHİYETİ

|                                                               |    |
|---------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. İHBARNAME KAVRAMI.....                                   | 3  |
| 1.2. TÜRK HUKUKUNDA İHBARNAME KAVRAMI VE İŞLEVİ.....          | 4  |
| 1.2.1. Medeni Usul Hukukunda İhbarname.....                   | 5  |
| 1.2.2. Ceza Muhakemesi Hukukunda İhbarname.....               | 6  |
| 1.2.3. İdare Hukukunda İhbarname .....                        | 7  |
| 1.3. VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAME .....                          | 9  |
| 1.3.1. Vergi Usul Hukuku Bakımından .....                     | 10 |
| 1.3.2. Vergi Ceza Hukuku Bakımından.....                      | 11 |
| 1.3.3. Vergi İcra Hukuku Bakımından .....                     | 12 |
| 1.3.4. Vergi Yargılaması Hukuku Bakımından .....              | 13 |
| 1.4. VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN TARİHÇESİ .....             | 14 |
| 1.5. VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN YAPISI ve BİLEŞENLERİ ..... | 15 |
| 1.6. VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN HUKUKİ MAHİYETİ.....        | 17 |
| 1.6.1 Tebliğ Vesikası Olduğu Görüşü .....                     | 17 |
| 1.6.2. Tarh İşleminin Şekil Unsuru Olduğu Görüşü.....         | 19 |
| 1.7. İHBARNAMENİN BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ.....     | 24 |
| 1.7.1. İhbarname ve Tahakkuk Fişi .....                       | 24 |
| 1.7.2. İhbarname ve Tebligat .....                            | 27 |
| 1.7.3. İhbarname ve Yoklama Fişi.....                         | 29 |
| 1.7.4. İhbarname ve Vergi İnceleme Raporu.....                | 31 |
| 1.7.5. İhbarname ve Ödeme Emri.....                           | 34 |
| 1.7.6. İhbarname ve İhbar İkramiyesi Müessesesi.....          | 36 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN İŞLEYİŞİ

|                                                                                                             |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1. İHBARNAMENİN KONUSU .....                                                                              | 39 |
| 2.2. İHBARNAMENİN TARAFLARI .....                                                                           | 40 |
| 2.2.1. Vergi İdaresi .....                                                                                  | 40 |
| 2.2.2. Vergi Ödevlisi.....                                                                                  | 41 |
| 2.3. İHBARNAMENİN UNSURLARI.....                                                                            | 44 |
| 2.3.1. İhbarnamenin Asli Unsurları .....                                                                    | 47 |
| 2.3.1.1. Muhatabın Adı ve Soyadı .....                                                                      | 47 |
| 2.3.1.2. Verginin Türü.....                                                                                 | 48 |
| 2.3.1.3. Vergi ve Cezanın Miktarı.....                                                                      | 50 |
| 2.3.1.4. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi ve Şekli .....                                                 | 51 |
| 2.3.2. İhbarnamenin Tali Unsurları .....                                                                    | 53 |
| 2.3.2.1. İhbarnamenin Sıra Numarası ve Tanzim Tarihi.....                                                   | 53 |
| 2.3.2.2. Muhatabın Açık Adresi.....                                                                         | 54 |
| 2.3.2.3. Vergilendirme Dönemi ve Verginin Matrahı.....                                                      | 55 |
| 2.3.2.4. İkmalen veya Re'sen Vergi Tarhını Gerektiren Sebepler ve Kesilen Cezaya İlişkin Olayın İzahı ..... | 56 |
| 2.3.2.5. Ceza İhbarnamesine Münhasır Unsurlar.....                                                          | 57 |
| 2.3.3. İhbarname Ekleri .....                                                                               | 57 |
| 2.4. İHBARNAMENİN OLUŞTURULMA SÜRECİ VE TEBLİĞİ .....                                                       | 59 |
| 2.4.1. İhbarnameyi Düzenleyen Makam.....                                                                    | 59 |
| 2.4.1.1. Görev.....                                                                                         | 59 |
| 2.4.1.2. Yetki.....                                                                                         | 61 |
| 2.4.2. İhbarnamenin Düzenlenmesi .....                                                                      | 64 |
| 2.4.3. İhbarnamenin Tebliği .....                                                                           | 65 |
| 2.5. İHBARNAMENİN İŞLERLİK KAZANDIĞI KURUMLAR .....                                                         | 69 |
| 2.5.1. Vergi Tarhiyatı .....                                                                                | 69 |
| 2.5.1.1. Beyana Dayalı Tarhiyat .....                                                                       | 69 |
| 2.5.1.2. İkmalen Tarhiyat.....                                                                              | 70 |
| 2.5.1.3. Resen Tarhiyat .....                                                                               | 72 |
| 2.5.1.3.1. İhbarname – Vergi İncelemesi İlişkisi .....                                                      | 73 |
| 2.5.1.3.2. Takdir Komisyonu Kararı ile Matrah Takdiri .....                                                 | 76 |

|                                                                          |     |
|--------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.5.1.4. İdarece Tarhiyat .....                                          | 77  |
| 2.5.2. Vergi Cezası Kesilmesi .....                                      | 78  |
| 2.5.2.1. Vergi Ziyası Cezası .....                                       | 79  |
| 2.5.2.2. Usulsüzlük Cezaları .....                                       | 80  |
| 2.5.2.3. Kaçakçılık Suçları ve Cezası .....                              | 82  |
| 2.5.2.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası.....                 | 83  |
| 2.5.2.5. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası.....              | 84  |
| 2.5.2.6. İştirak .....                                                   | 85  |
| 2.5.3. Düzeltme.....                                                     | 86  |
| 2.5.4. Pişmanlık ve Islah.....                                           | 86  |
| 2.5.5. Uzlaşma .....                                                     | 88  |
| 2.6. İHBARNAME ÇEŞİTLERİ.....                                            | 92  |
| 2.6.1. Vergi ve Ceza İhbarnameleri.....                                  | 93  |
| 2.6.2. Ödeme İhbarnamesi (2 no'lu İhbarname).....                        | 93  |
| 2.6.2.1. Yargı Kararları Neticesinde Ödeme İhbarnamesi Düzenlenmesi..... | 96  |
| 2.6.2.2. Ödeme İhbarnamelerine Karşı Dava Açılması .....                 | 99  |
| 2.7. İHBARNAME ve ZAMANAŞIMI İLİŞKİSİ.....                               | 100 |
| 2.7.1. Tarh Zamanaşımı Bakımından .....                                  | 101 |
| 2.7.2. Tahsil Zamanaşımı Bakımından .....                                | 102 |
| 2.7.3. Düzeltme Zamanaşımı Bakımından .....                              | 103 |

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### İHBARNAME EKLERİNİN İHBARNAMEYLE BERABER TEBLİĞ EDİLMESİ VE İHBARNAMENİN TEBLİĞİNDEN İTİBAREN BAŞVURULABİLECEK ÇÖZÜM YOLLARI

|                                                                                                                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1. TARH / CEZA KESME İŞLEMİNE DAYANAK TEŞKİL EDEN BELGELERİN<br>İHBARNAMEYE EKLENMESİ ZORUNLULUĞU .....                                                         | 105 |
| 3.1.1. Takdir Komisyonu Kararı ve Vergi İnceleme Raporunun İhbarnameye<br>Eklenmemesi .....                                                                       | 107 |
| 3.1.2. Vergi Tekniği Raporunun İhbarnameyle Beraber Tebliğ Edilmesi Zorunluluğu.....                                                                              | 110 |
| 3.1.3. Tarhiyata Dayanak Teşkil Eden İhbarname Eklerinin İhbarname Üzerinde<br>Gösterilmesine Rağmen Mükellefin Eklerin Tebliğ Edilmediği Yönündeki İddiası ..... | 113 |
| 3.1.4. İhbarname Eklerinin Dava Sürecinde Mükellefe Tebliğ Edilmesi.....                                                                                          | 115 |
| 3.1.5. Ara Değerlendirme .....                                                                                                                                    | 118 |
| 3.2. İHBARNAMENİN TEBLİĞİNDEN İTİBAREN MÜKELLEFİN<br>BAŞVURULABİLECEĞİ ÇÖZÜM YOLLARI.....                                                                         | 122 |
| 3.2.1. Cezalarda İndirim .....                                                                                                                                    | 124 |
| 3.2.2. Uzlaşma .....                                                                                                                                              | 126 |

|                                              |     |
|----------------------------------------------|-----|
| 3.2.3. Düzeltme.....                         | 127 |
| 3.2.4. Vergi Mahkemesinde Dava Açılması..... | 128 |
| SONUÇ .....                                  | 131 |
| KAYNAKÇA .....                               | 137 |
| ÖZGEÇMİŞ .....                               | 145 |



## KISALTMALAR

**BİM** : Bölge İdare Mahkemesi

**Bkz.** : Bakınız

**C.** : Cilt

**E.** : Esas

**ET.** : Erişim Tarihi

**HGK** : Hukuk Genel Kurulu

**İBGK** : İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu

**İYUK** : İdari Yargılama Usulü Kanunu

**m.** : madde

**mük.** : mükerrer

**R.G.** : Resmî Gazete

**s.** : sayfa

**S.** : Sayı

**T.** : Tarih

**TCK** : Türk Ceza Kanunu

**TMK** : Türk Medeni Kanunu

**TÖUY** : Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği

**VDDK** : Vergi Dava Daireleri Kurulu

**Y.** : Yıl

**VTR** : Vergi Tekniği Raporu

**VUK** : Vergi Usul Kanunu

**Yön.** : Yönetmelik



## TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAME

### ÖZET

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ile ceza kesme işlemlerinin mükellefe bildirilmesi, vergi ve ceza ihbarnamelerinin tebliği ile sağlanmaktadır. Dolayısıyla ihbarnameler vergilendirme işlemlerinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesinde önemli rol oynamaktadır. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhteviyatı her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmişse de uygulamada ihbarnameye ilişkin hukuki uyumsuzluklar ortaya çıkabilmektedir. Bu nedenle ihbarnamenin işlevinin, hukuki mahiyetinin ve unsurlarının net bir şekilde ortaya çıkarılması önem arz etmekte olup, bu hususlar çalışmada ortaya konmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi hukuku, İhbarname, Vergi ihbarnamesi, Ceza ihbarnamesi, Tarh.





## NOTICE IN TURKISH TAX LAW

### ABSTRACT

Informing the taxpayer about the supplementary and ex officio levied taxes and fines is provided by the notification of the tax and penalty notices. Therefore, notices play a significant role in the assessment, notification and accrual phases of taxation processes. Even though the content of the tax and penalty notices is regulated in the Tax Procedure Law, legal conflicts may arise regarding the notice in practice. Thus, it is important to clearly uncover the function, legal nature and elements of the notice, and these issues are tried to be presented in this study.

**Keywords:** Tax law, Notice, Tax notice, Penalty notice, Assessment.





## GİRİŞ

Bir idari işlemin kişilerin hukuki durumunda değişiklik meydana getirmesinin en önemli ölçütlerinden biri, o idari işlemin kişiye bildirilmesidir. Vergi hukuku idare hukukunun bir cüzü olup vergilendirme ile bunlara bağlı cezalandırma işlemleri de birer idari işlem olduğundan bu işlemlerin hukuki sonuç doğurması için ilgisine tebliğ edilmeleri gerekmektedir. Bu tebliğ ise birçok halde vergi/ceza ihbarnameleri ile yapılmaktadır. Bu bağlamda vergi/ceza ihbarnameleri, vergi hukukunda tarh ve ceza kesme işleminin mükellefe bildirilmesi ve hukuki sonuç doğurarak akabinde kesinleşebilmesi açısından önemli bir role sahiptir.

Vergi hukukunda ihbarname, diğer hukuk dallarındaki ihbar ve ihbarname kurumlarından farklı bir hukuki niteliğe sahiptir. Temel itibariyle ikmalen, re'sen ve idarece gerçekleştirilen tarhiyatların ve kesilen cezaların mükellefe bildirilmesi vergi/ceza ihbarnameleri ile sağlanmaktadır. Ayrıca vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğ vesikası olmakla beraber aynı zamanda tarh işleminin şekil unsuru olduğu yönünde bir görüş de ileri sürülmektedir. Bu durumun neticesinde ihbarnamenin iptaliyle beraber tarh işleminin kaldırılıp kaldırılmayacağı hususu hukuki uyumsuzluklara sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla yargı kararı neticesinde ihbarnamenin iptaline karar verilmesine rağmen aynı durumda olan mükelleflerin, farklı sonuçlarla karşılaşması mümkün olmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde ihbarname kavramına, vergi/ceza ihbarnamelerinin hukuki mahiyetine ve ihbarnamenin vergi hukukundaki diğer vesikalarla farklarına değinilecektir.

Vergi Usul Kanunu vergi/ceza ihbarnamesinin usul ve esaslarını belirlemiştir. Bu usul ve esaslara uyularak ihbarnamenin tebliğ edilmesi hem mükellefin yasal yollara başvurulabilmesi bakımından hem de tahakkuk aşamasının gerçekleşip tahsil aşamasına geçilmesi bakımından önem arz etmektedir. Dolayısıyla vergi dairesi tarafından düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesi mutlaka asli unsurları içerecek şekilde düzenlenmeli ve mükellefe tebliğ edilmelidir. Bu hususa uyulmadığı takdirde vergi/ceza ihbarnamesi sakat bir idari işlem haline gelmekte ve vergi idaresinin elde etmek istediği sonucu doğurmamaktadır. Usulüne uygun hazırlanıp tebliğ edilmeyen ihbarnameler, ilgililer tarafından vergi davasına konu edilebilmektedir. Vergi mahkemeleri usulüne uygun tebliğ edilmeyen vergi/ceza ihbarnamelerini gerekçe göstererek vergi idarelerinin yaptığı tarh ve ceza kesme işlemini de iptal

edebilmektedir. Vergi/ceza ihbarnamesinin vergi mahkemesince iptal edilmesi halinde, vergi idaresinin usulüne uygun yeni bir ihbarname düzenlemesi ve mükellefe tebliğ etmesi gerekmektedir. Ancak bazen böylesi durumlarda ihbarname yeniden tebliğ edilirken “hatalı ilk ihbarname” iptal edildiğinden söz konusu ihbarnamenin ilişik olduğu vergilendirme işlemi tarh zamanaşımına uğrayabilmekte ve vergi idaresinin borcunu tahsil etmesi olanağı sona ermektedir. Vergi borcu zamanaşımına uğramasa dahi, bu süreçle beraber ihbarnamenin yeniden düzenlenmesiyle idare ve yargı organlarının iş yükü artmakta ve kamu alacağının tahsili gecikmektedir.

Yargı organlarının verdiği kararlar neticesinde ödenmesi gereken vergi ve ceza miktarları idare tarafından tespit edilmektedir. İdare mükellefin ödemesi gereken bu miktarı, ödeme ihbarnamesi (2 no’lu ihbarname) aracılığıyla mükelleflere bildirmektedir. Yargı kararı neticesinde tespit edilen, tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş vergi/ceza miktarının tahsil edilebilmesi için mükellefe ödeme ihbarnamesi mutlaka tebliğ edilmelidir. Hukuki nitelik ve işlev itibarıyla vergi/ceza ihbarnameleri ile ödeme ihbarnameleri farklı yapıya sahiptir. Bu çerçevede çalışmanın ikinci bölümünde vergi/ceza ihbarnamelerinin yapısı, unsurları, işleyişi değerlendirilecek, ödeme ihbarnamelerinin mahiyetine değinilecektir.

İhbarnameyle alakalı en sık karşılaşılan problemlerden biri ise takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun ihbarname ile beraber tebliğ edilmemesidir. Bu hususa ilişkin olarak hem doktrinde hem de yargı kararlarında birçok farklı görüş mevcuttur. İhbarname eklerinin ihbarnameye eklenmemesinin mükellefin hak arama özgürlüğünü kısıtlayacağı görüşü karşısında bu durumun herhangi bir aykırılığa sebebiyet vermeyeceği de ileri sürülmektedir. Dolayısıyla bu hususun değerlendirilmesi ve nihayete erdirilmesi mükellefin temel haklarının korunması bakımından önem arz etmektedir. Çalışmanın son bölümünde ihbarname eklerinin ihbarnameyle beraber tebliğ edilmemesine ilişkin ihtilaflar değerlendirilecek, ayrıca ihbarnamenin tebliğiyle beraber mükellefin başvurabileceği idari ve yargısal yollar ele alınacaktır. Çalışmada vergi ve ceza ihbarnameleri Vergi Usul Kanunu kapsamında değerlendirilmiştir. Gümrük hukuku anlamında ihbarnameler ise bu çalışmaya dahil edilmemiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İHBARNAME KAVRAMI VE VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN HUKUKİ MAHİYETİ

#### 1.1. İHBARNAME KAVRAMI

Arapça kökenli bir sözcük olan ihbar kelimesi sözlükte “bildirme, bildirim, haber verme” ve “suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme”<sup>1</sup> anlamlarıyla tanımlanmaktadır. Name kelimesi ise Farsçadan dilimize geçmiş olup “birine hitaben yazılan yazı, mektup” anlamını taşımaktadır. Osmanlıcada “ihbariyye” kelimesi haber verme kâğıdı anlamına gelmekle beraber ihbarname ile aynı anlamları taşımaktadır<sup>2</sup>. İhbarname, bildirim kâğıdı veya haber kâğıdı anlamını taşımakla beraber diğer bir deyişle bir bildirimin, bir ihbarın yazılı olarak ilgiliye iletilmesidir.

Almancada ihbar, “Benachrichtig’en” kelimesi ile ifade edilmekte olup bu kelime bildirim, haber verme, ihbar anlamlarını taşımaktadır<sup>3</sup>. Ancak hukuki olarak yazılı bir evrakı ifade etmek maksadıyla “(schriftliche) Benachrichtigung”<sup>4</sup>, yazılı bildirim, ihbarname anlamlarını da ifade eder. İngilizcede ihbarname kelimesi “notice”<sup>5</sup> veya “written notice”<sup>6</sup> kavramı ile ifade edilmektedir. “Notice” bildirmek, duyurmak, dikkat çekmek anlamlarına gelmektedir. Bu kelime Almanca “notiz” kelimesinden İngilizceye geçmiştir ve yaygın olarak “bildirim, haber verme, ihbarname” anlamlarında kullanılmaktadır. İngilizcedeki “notice” kelimesi geniş kapsamlı olarak “bildirim” anlamını ifade etmektedir.

İhbar kelimesi ile ihtar kelimesi birbirine yakın anlamlar taşımakta olup genel hatlarıyla iki kelimenin de bir “bildirim” anlamını taşıdıkları söylenebilir. İhtar kelimesi sözlükte “uyarma, dikkat çekme, uyarı” ve “bir şeyi birine hatırlatma” anlamında tanımlanmaktadır<sup>7</sup>. İngilizcede ihtar kelimesi “warning”<sup>8</sup> kelimesiyle,

<sup>1</sup> TDK Güncel Türkçe Sözlük, sozluk.gov.tr (ET. 20.10.2021).

<sup>2</sup> Ferit Develioğlu, Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lugat, Aydın Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2007, s. 415.

<sup>3</sup> Karl Steurwald, Almanca-Türkçe Sözlük, Abc Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 97.

<sup>4</sup> Karl Steurwald, Türkçe-Almanca Sözlük, Abc Kitabevi, İstanbul, 1997, s. 418

<sup>5</sup> Redhouse Türkçe-İngilizce Sözlük, Redhouse Yayınevi, 12. Baskı, İstanbul, s. 519.

<sup>6</sup> Legaling Hukuk Terimleri, www.legaling.net, (ET.26.10.2021).

<sup>7</sup> TDK Güncel Türkçe Sözlük, www.sozluk.gov.tr (ET. 20.10.2021).

Almancada ise “warnung”<sup>9</sup> kelimesi ile ifade edilmekte ve bu kelimeler “uyarı” anlamını taşımaktadır. Bu çerçevede esasen haber verme anlamında kullanılan ihbar kelimesi ile uyarı anlamında kullanılan ihtar kelimesi Türkçede olduğu gibi diğer dillerde de birbirlerinden farklı olarak ifade edilmektedir.

İhbar ve ihtar kelimeleri ile ihbarname ve ihtarname kelimeleri “bildirim” anlamlarıyla birlikte uygulamada sıkça birbirinin yerine kullanılmaktadır. Hatta Noterlik Kanunu Yönetmeliği’nde<sup>10</sup> ihbarname ve ihtarname kelimelerinin birbirinin muadili olarak kullanılabileceği açıkça belirtilmiştir<sup>11</sup>. Esasen ihtar kelimesinde bildirim anlamıyla beraber bir dikkat çekme, uyarma ve hatta tembihleme<sup>12</sup> anlamı söz konusudur. Bu minvalde ihbarname ve ihtarname kelimeleri birbirinden ayrılmaktadır. İhtarname kelimesi “bir kimseye bir hususu yerine getirmesi veya getirmemesi için yapılan yazılı hatırlatma”<sup>13</sup> anlamında iken ihbarname kelimesi “bir hususun haber verilmesi, bildirimi” anlamını taşımaktadır. İhtarnamenin bir uyarı bildirimi niteliğinde olması kavramsal olarak ihbarnameden farklılaşmasına sebep olmaktadır. Bu doğrultuda ihbarname ile ihtarname kelimelerinin birbirlerinin muadili olarak kullanılmaması gerektiği kanaatini taşımaktayız.

## 1.2. TÜRK HUKUKUNDA İHBARNAME KAVRAMI VE İŞLEVİ

İhbarname genel itibariyle her türlü hukuki işlemde muhataba kanun, sözleşme, örf ve adetten doğan hak ve taleplerin yazılı şekilde bildirilmesi anlamına gelmektedir (Noterlik Kanunu Yön. m. 98). Ancak kamu hukuku anlamında ihbarname kamu idaresi tarafından bir gerçek veya tüzel kişiye, borçlar, yükümlülükler, hak düşürücü süreler gibi konuları bildirmek üzere düzenlenen ve kişiye tebliğ edilen hukuken geçerli bir haber verme evrakıdır. Genel itibariyle ihbarname, hakkın, talebin, haberin veya bir bildirimin muhataba bildirilmesi işlevine sahiptir. Çalışmanın bu kısmında Türk hukukunun bazı alanlarında münhasır

---

<sup>8</sup> Redhouse, s. 520.

<sup>9</sup> Steurwald, Türkçe-Almanca Sözlük, s. 418.

<sup>10</sup> R.G. T. 13.07.1976, S. 15645.

<sup>11</sup> Noterlik Kanunu Yönetmeliği m. 98: “Her türlü hukuki işlemlerde muhatabına kanun, sözleşme, örf ve adetten doğan hak ve isteklerin yazılı şekilde bildirilmesi veya haber verilmesi için yapılan işlemlere ihtarname veya ihbarname denir.”

<sup>12</sup> Develioğlu, s. 418.

<sup>13</sup> Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2010, s. 337.

bir anlam ifade etmekte olan ihbarın ve ihbarnamenin niteliğine ve işlevine kısaca değinilecektir.

### 1.2.1. Medeni Usul Hukukunda İhbarname

Medeni usul hukukunda ihbar, davanın ihbarı kavramıyla doktrinde yer edinmektedir. Davanın ihbarı, görülmekte olan bir davanın taraflarından birinin üçüncü bir kişiye bu davanın açılmış ve görülmekte olduğunu haber vermesine denir<sup>14</sup>. Davanın ihbarıyla üçüncü kişi davadan haberdar edilmekte ve davaya davet edilmektedir. Davanın ihbarı için davanın açılmış ve görülmekte olması şarttır. Açılacak bir dava için davanın ihbarı yoluna gidilemez. Görülmekte olan bir davada üçüncü kişi kendisine dava ihbar edilmeden de davaya müdahil olarak katılabilir ancak davanın ihbarı ile üçüncü kişinin davaya müdahalesi kolaylaşmış olur<sup>15</sup>. Davanın ihbarı hukuki mahiyeti itibarıyla davanın ilgili üçüncü kişiye bildirim niteliğindedir. Üçüncü kişi davadan “davanın ihbarı” müessesesi ile haberdar edilmekte olup bu ihbarın konusu “dava”dır.

İcra iflas hukukunda ihbarname, 2004 sayılı İcra İflas Kanunu’nun<sup>16</sup> 89. maddesinde açıklanan üçüncü kişideki alacağın haczi konusunda karşımıza çıkmaktadır. Borçlunun üçüncü kişideki alacağının haczine karar verilmesi durumunda üçüncü kişiye bir ihbarname türü olan haciz ihbarnamesi gönderilmektedir<sup>17</sup>. Üçüncü kişiye haciz ihbarnamesi gönderilebilmesinin ön koşulu ise hukuken geçerli ve kesinleşmiş bir takibin varlığıdır<sup>18</sup>. Haciz ihbarnamesinin tebliği ile hacizden haberi olmayan üçüncü kişi bilgilendirilmekte ve üçüncü kişinin itiraz ve şikâyet hakkını kullanabilmesine de olanak sağlanmaktadır<sup>19</sup>. Üçüncü kişiye takip borçlusuna olan borcunu ancak icra dairesine ödemek suretiyle bu borçtan kurtulabileceği bildirilmektedir. Dolayısıyla haciz ihbarnamesi, alacaklının menfaatlerinin korunması için bir muhafaza tedbiri niteliği taşımaktadır<sup>20</sup>. Bu noktada ihbarnamenin haczin geçerliliğine bir etkisi yoktur. Ancak haciz

<sup>14</sup> Baki Kuru, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 379.

<sup>15</sup> Kuru, s. 379.

<sup>16</sup> Kabul Tarihi: 09.06.1932, Yayımlandığı R.G. T. 19.06.1932, S. 2128.

<sup>17</sup> Hakan Pekcanıtez / Oğuz Atalay / Muhammet Özkes, İcra ve İflas Hukuku, On İki Levha Yayınları, 17. Baskı, İstanbul, 2020, s. 102.

<sup>18</sup> Ahmet Cahit İyilikli, Haciz İhbarnameleri, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 15.

<sup>19</sup> İyilikli, s. 19.

<sup>20</sup> Mehmet Kamil Yıldırım / Nevhis Yıldırım, İcra ve İflas Hukuku, Beta Yayınları, 7. Baskı, İstanbul, 2016, s. 167.

ihbarnamesi ile borçlu üçüncü kişiye karşı icra dairesi tarafından bildirim yükümlülüğü yerine getirilmekte ve alacağın muhafazası için borçluya yükümlülükleri bildirilmektedir. Dolayısıyla icra iflas hukukunda ihbarnamenin konusu “borçlunun üçüncü kişideki alacağı” olup esas borçluya yapılan hacizden üçüncü kişi, haciz ihbarnamesi aracılığıyla haberdar edilmekte ve alacak muhafaza edilmek istenmektedir.

### 1.2.2. Ceza Muhakemesi Hukukunda İhbarname

Ceza muhakemesi hukukunda ihbar kavramı 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nun<sup>21</sup> 158. maddesinde “*ihbar ve şikâyet*” başlığı altında düzenlenmiştir. Ceza muhakemesi hukuku anlamında ihbar, “suçlu saydığı birini veya suçlu saydığı bir olayı yetkili makamlara bildirme” anlamı ile öne çıkmaktadır. İhbar eden kişi ise bir suç işlendiğini ve suçluyu bildiren kimseyi ifade eden Arapça kökenli “muhibir” kelimesi ile belirtilmektedir<sup>22</sup>.

Ceza muhakemesi hukukunda ihbar, terimsel anlamda re’sen kovuşturmaya tabi olan bir suçun işlendiğini öğrenen kişinin soruşturma yapmakla görevli adli makamlara bu durumu bildirmesidir<sup>23</sup>. Bu durumda muhibirin suçtan zarar görmesi şart değildir. Muhibir suçla hiçbir alakası olmasa dahi suçu ve suçluyu “ihbar” müessesesi aracılığıyla yetkili makamlara bildirebilmektedir. Ceza muhakemesi hukukunda ihbar kavramı hem anlam olarak hem içerik olarak diğer hukuk dallarından farklılaşmaktadır. Hem bildirilen unsurun bir suç veya suçlu olması gerekmekte hem de bu durumun bildirilmemesi hali bir suç oluşturmaktadır. 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun<sup>24</sup> 278. maddesine göre işlenmekte olan bir suçun ihbar edilmemesi “suçu bildirmeme suçu”nu oluşturmakta ve cezalandırılmaktadır. Sonuç itibarıyla ceza hukukunda ihbarın konusu suç işlenmesi veya suçlu olup, bu vasıta ile durumdan görevli makamların haberdar edilmesi sağlanmaktadır.

<sup>21</sup> Kabul Tarihi: 04.12.2004, Yayımlandığı R.G. T. 17.12.2004, S. 25673.

<sup>22</sup> Yılmaz, s. 516.

<sup>23</sup> Nur Centel / Hamide Zafer, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul, 2014, s. 86.

<sup>24</sup> Kabul Tarihi: 26.09.2004, Yayımlandığı R.G. T. 12.10.2004, S. 25611.

### 1.2.3. İdare Hukukunda İhbarname

İdare hukukunda ihbarname kavramı en göze çarpan uygulaması olan haksız işgal tazminatı ile karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir adıyla ecrimisil olarak bilinen haksız işgal tazminatı, taşınmaz veya taşınır üzerinde zilyetliği bulunmayan malikin, taşınmaza veya nesneye ilişkin bir hakka dayanmadan ve iyiniyet olmaksızın<sup>25</sup> zilyet olan kimseye karşı yöneltebileceği bir talep ve dava türüdür<sup>26</sup>. Taşınır veya taşınmazı zilyetliğinde bulunduran ancak malik olmayan bu kişiler fuzuli şagil olarak ifade edilmektedir. Fuzuli şagil, kusuru aranmaksızın kendisine ait olmayan ve malın malikinın rızası ve muvafakati bulunmayan herhangi bir malın zilyetliğini ele geçiren, bir şekilde bu maldan tasarrufta bulunan gerçek ya da tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır<sup>27</sup>. Ancak idare hukuku anlamında ecrimisil kavramı daha dar bir anlamda ifade edilmekte ve “kamu malından haksız yararlanmanın karşılığının tazmin ettirilmesi”<sup>28</sup> olarak tanımlanmaktadır. Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yönetmelik’in<sup>29</sup> 4. maddesine göre ecrimisil; *“hazine taşınmazının, idarenin izni dışında gerçek veya tüzel kişilerce işgal veya tasarruf edilmesi sebebiyle, idarenin bir zarara uğrayıp uğramadığına veya işgalcinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın idarece talep edilen tazminatı”* ifade etmektedir. İdare hukuku anlamında fuzuli şagil ise yine aynı yönetmelikte<sup>30</sup> tanımlanmaktadır. Bu hükümler doğrultusunda idare hukuku anlamında ecrimisilde işgalcinin işgali “Hazine taşınmazları” ile sınırlandırılmış bir niteliktedir.

İdare hukukunda ecrimisil kurumu ile kamu malının haksız işgalinin tazminatı işgalcilerden talep edilmektedir<sup>31</sup>. Ancak tespit ve takdir edilen ecrimisil

<sup>25</sup> Yargıtay HGK, E. 2000/3-1341, K. 2000/1584, T. 01.11.2000, www.legalbank.net, (ET. 25.03.2022).

<sup>26</sup> Mühübe Gürlek İlgün, Ecrimisil (Haksız İşgal Tazminatı) Davaları ve Yargılama Usulü, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019, s. 29.

<sup>27</sup> Ufuk Okan / Nurdoğan Ünal, Kamu Taşınmazlarında Ecrimisil ve Tahliye, Seçkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2013, s. 19.

<sup>28</sup> Yasin Sezer, “Kamu Mallarında Ecrimisil”, Danıştay Dergisi, Y. 34, S. 108, 2004, 5-22, s. 6.

<sup>29</sup> R.G. T. 19.06.2007, S. 26557.

<sup>30</sup> Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yön., m.4/1-(e): *“Fuzuli şagil (işgalci): Kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, Hazine taşınmazının zilyetliğini, yetkili İdarenin izni dışında eline geçiren, elinde tutan veya her ne şekilde olursa olsun bu malı kullanan veya tasarrufunda bulunduran gerçek veya tüzel kişileri”* ifade etmektedir.

<sup>31</sup> Kamu mallarına ilişkin ecrimisil talebinin kullanımının işgalcinin idare olması halinde değerlendirilmesine ilişkin olarak bkz: Nuray Sümer, “İdarelerarası Ecrimisil Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararlarının Düşündürdükleri”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 26, S. 2, 2020, s. 900-922.

alacağının işgalciye bildirilmesi düzenlenen ecrimisil ihbarnamesinin ilgiliye tebliğ edilmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. Ecrimisil ihbarnamesinde alacağın kanuni dayanağı ile alacağa sebep olan maddi olay açık bir şekilde belirtilmelidir<sup>32</sup>. Dolayısıyla ecrimisil ihbarnamesinde haksız işgal sonucu doğan alacağın gerekçesi ilgiliye bildirilmektedir. Ecrimisil ihbarnamesi ile işgalciye tebliğ edilen ecrimisil alacağı, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içinde ödenmelidir (Hazine Taşınmazlarının İdaresi Hakkında Yön. m. 87/1). Buna göre ecrimisil alacağı, ecrimisil ihbarnamesinin tebliği ile birlikte tahakkuk etmekte, yani ödenmesi gereken aşamaya gelmektedir<sup>33</sup>. Ancak düzeltme talebinde bulunulmuş ise alacak “Ecrimisil Düzeltme İhbarnamesi”nin tebliğinden itibaren altmış gün içinde ödenmelidir.

İdare hukukuna özgü bir ihbarname olan ecrimisil ihbarnamesinin konusu, tazminat niteliğinde bir alacaktır. Esasen bu alacak kökeni itibariyle kamu hukukundan doğan bir alacak değildir. Ecrimisilde alacağın kökenini özel hukuktaki haksız fiil oluşturmaktadır ki bu alacağı doğuran özel hukuk kişinin haksız fiili veya iktisap girişimidir. Oysa vergilendirme işleminde alacağın kökenini vergilendirme yetkisi oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle kanunların öngördüğü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle devletin vergi alacağı, mükellefin de vergi borcu doğmaktadır. Bu çerçevede vergi/ceza ihbarnamelerinin konusu kamu alacağı niteliğindedir.

2886 sayılı Kanun’un<sup>34</sup> 75. maddesi, ecrimisil alacağının ödenmemesi durumunda alacağın, 6183 sayılı Kanun’un hükümlerine göre tahsil edileceğini belirtmektedir. Bu durumda ecrimisil alacağı her ne kadar özel hukuktan doğan bir alacak olsa da tahsili itibariyle kamu alacağı niteliğindedir. Kamu alacağının niteliği itibariyle, ecrimisil diğer kamu alacaklarından daha özgün bir yapıya sahiptir. Çalışmanın ana konusu olan ve diğer bölümlerde detaylı olarak bahsedilecek olan vergi/ceza ihbarnamelerinde olduğu gibi ecrimisil ihbarnamesi de esasen kamu borçlusuna borcunu bildirme amacı taşımaktadır. Ancak ecrimisil ihbarnamesi konusu itibariyle sınırlı bir yapıya sahiptir. Ecrimisil ihbarnameleri haksız işgale

<sup>32</sup> Yusuf Karakoç, Kamu Malları Hukukunda Ecrimisil Kurumu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005, s. 91.

<sup>33</sup> Karakoç, s. 91.

<sup>34</sup> Kabul Tarihi: 08.09.1983, Yayımlandığı R.G. T. 10.09.1983, S. 18161.

ilişkin tazminat talebini ilgiliye bildirmekte iken vergi/ceza ihbarnameleri, ilgili vergi kanunlarına göre tarh edilen vergileri ve kesilen cezaları mükellefe bildirmektedir. Bununla beraber vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği yine ecrimisil ihbarnamesinde olduğu gibi kamu alacağını ödenecek aşamaya getirmekte, tahakkuk ettirmektedir.

### 1.3. VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAME

Modern vergi hukuku mükellefin<sup>35</sup> beyanına dayalı tarhiyatı esas almaktadır. Vergilendirme işleminde aslanan tarhiyat usulü, mükellefin beyanname verme yoluyla vergiyi tarh ettirmesidir. Ancak beyannamedeki bilgilerin doğru olmadığının veya beyanname verilmediğinin tespiti halinde ikmalen veya re'sen tarhiyat gündeme gelmektedir. İkmalen ve re'sen tarhiyat dışında kalan hallerde ise mükelleflerin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>36</sup> mükerrer m. 30'a göre idarece tarhiyata başvurulmaktadır. Bu durumda ise yoklama fişine dayanılarak tarhiyat gerçekleştirilmektedir. Beyan usulünde tarh işlemi mükellefin kendi beyanını vergi idaresine bildirmesi üzerine, mükellefin beyanına dayalı olarak vergi idaresince tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle gerçekleştirilmektedir. Ancak ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemi doğrudan vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen tarhiyat vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı veya yoklama fişi gibi vesikalara dayanılarak gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumda ayrıca vergi ziyaına neden olan bir durum tespit edilir ise vergi tarhı ile beraber ceza kesilmesi de gerekecektir. Vergi idaresinin gerçekleştireceği tarhiyatın dayandığı vergi inceleme raporu ve komisyon kararları doğrudan mükellef üzerinde bir hukuki sonuç doğurmamaktadır. Bu vesikalar tarh ve/veya ceza kesme işleminin ihbarname ile mükellefe bildirilmesiyle beraber hüküm ifade etmektedir. Vergi inceleme raporuna ve takdir komisyonu kararına dayanılarak gerçekleştirilen cezalı tarhiyat ancak vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği ile mükellef üzerinde doğrudan hukuki sonuç doğuracaktır. İhbarnamenin tebliğ edilmesiyle beraber vergi idaresinin tespit, takdir ve ifadelerini bildiren söz konusu vesikalar anlam kazanmış olacaktır.

<sup>35</sup> Bu çalışmada “mükellef” tabiri; vergi mükellefi, vergi sorumlusu, muhatap ya da ilgili gibi kavramları da ifade edecek şekilde kullanılacaktır.

<sup>36</sup> Kabul Tarihi: 04.01.1961, Yayımlandığı R.G. T. 10.01.1961, S. 10703-10705.

İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda ve bazı hallerde harçlarda verginin aslı, cezası ve bazı fer'ileri vergi/ceza ihbarnameleri ile mükellefe bildirilmektedir. Bu noktada ihbarname vergi tarhının ve kesilen cezanın mükelleflere bildirilmesi açısından önem taşımaktadır. Mükellefler vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğiyle beraber, haksız olduğunu düşündükleri vergi tarhiyatı ve cezalarına karşı idari ve yargısal mercilere başvurarak cezalı tarhiyatı uyuşmazlık konusu yapabilecektir<sup>37</sup>. Oysa kendisi hakkında düzenlenmiş bir vergi inceleme raporundan veya yoklama fişinden haberdar olan mükellefin bu işlemlere karşı doğrudan bir itiraz ileri sürebilmesi mümkün değildir. İdare de aynı şekilde gerçekleştireceği tarh işlemini bu vesikalar aracılığıyla doğrudan ilgiliye bildirememektedir. Bu noktada cezalı tarhiyat işleminin mükellef üzerinde hukuki sonuç doğurabilmesi ve nihayetinde uyuşmazlık konusu yapılabilmesi ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesi yoluyla gerçekleşmektedir. Dolayısıyla beyannameye dayalı tarhiyat ve bazı istisnai haller<sup>38</sup> dışında idare tarafından gerçekleştirilen tarhiyat türlerinde tarhiyatın idare ve mükellef bakımından somutlaşması, vergi/ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliği ile gerçekleşebilmektedir.

Vergi idaresi, vergi alacağının hızlı ve tam bir şekilde toplanarak Hazine'ye aktarılmasını amaçlamaktadır. İhbarname de vergi idaresinin elinde takip ve tahsile başlayabilmek adına aracılık işlevi görmektedir. Nitekim idare tarafından tarh olunan vergi mükellefe bildirilmediği takdirde tahakkuk ettirilemeyecek ve tahsil edilmesi mümkün olmayacaktır.

### **1.3.1. Vergi Usul Hukuku Bakımından**

Vergi usul hukuku, vergilendirme ilkelerini, vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve ödevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma biçimini gösteren kurallardan oluşan bir hukuk dalıdır<sup>39</sup>. Vergi usul hukuku, genel ilkeleri ve kuralları itibariyle bütün vergi hukuku alanlarını kapsadığı için Vergi Hukukunun genel bölümü

<sup>37</sup> Beyana dayalı tarhiyatın dava konusu edilebilmesi beyannameye ihtirazi kayıt konulmuş olmasına bağlıdır.

<sup>38</sup> Beyan üzerinden tarh edilen vergiler, vergi karnesine yazılmak suretiyle tarh edilen vergiler, tahakkuku tahsile bağlı vergiler, vergi kanunlarında öngörülen belli zaman ölçülerinin geçmesi ile otomatik olarak tahakkuk eden vergiler dışında kalan tüm vergiler ihbarname esasına göre tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilir. Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s. 750.

<sup>39</sup> Akif Erginay, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 1981, s. 23; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2014, s. 86.

niteliğindedir<sup>40</sup>. Türk Vergi Usul Hukukunun kanuni dayanağını 04.01.1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu oluşturmaktadır. Bu kapsamda vergilendirme süreci, süreler, zamanaşımı, defter tutma, değerlendirme, vergi anlaşmazlıkları ve çözüm yolları gibi hususlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup vergi usul hukukunun konusuna girmektedir<sup>41</sup>.

Vergi usul hukukunda vergi/ceza ihbarnameleri genel yapısı, işlevi ve vergilendirme aşamalarındaki yeri itibarıyla Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. VUK'un "ihbarname esası" başlıklı 34. maddesinde ihbarnamenin işlevi, 35. maddesinde "ihbarnamenin muhteviyatı", 366. maddesinde ise "ceza ihbarnamesi"nin işlevi ve muhteviyatı düzenlenmiştir. VUK kapsamında ihbarname, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin mükelleflere bildirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. İhbarname kavramı vergi usul hukuku çerçevesinde genel yapısı ile düzenlenmiş olup, diğer ilgili vergi kanunlarında düzenlenmiş olan vergilerin vergi dairesi tarafından tarh ettirilmesi veya ceza kesilmesi halinde VUK'un ihbarnameye ilişkin hükümleri esas alınarak işlem tesis edilmektedir.

### **1.3.2. Vergi Ceza Hukuku Bakımından**

Devlet egemenlik yetkisine dayanarak, bireylerin isteğine bağlı kalmaksızın vergi tahsil edebilmektedir. Dolayısıyla vergi ödevlerine uyulmasını sağlamak için yaptırımlara ihtiyaç vardır<sup>42</sup>. Bu kapsamda vergi ceza hukuku, vergi hukukunun vergi ödevlerine aykırılıklara ilişkin hükümlerini ihtiva eden ve bu aykırılıklara ilişkin ceza yaptırımlarını kapsayan bölümüdür<sup>43</sup>. Vergi suçlarının kendine özgü yapısının da etkisiyle vergi ceza hukuku, vergi hukukunun bir alt dalı olarak gelişmiştir<sup>44</sup>.

İhbarnameler ise vergi ceza hukukunda vergi idaresi tarafından kesilen cezanın mükellefe bildirilmesi noktasında önem taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 366. maddesinde kesilen vergi cezalarının mükellefe ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunacağı ifade edilmiş ve ceza ihbarnamesinin muhteviyatı ilgili maddede

---

<sup>40</sup> Selim Kaneti / Esra Ekmekçi / Gülsen Güneş / Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021, s. 17; Karakoç, s. 86.

<sup>41</sup> Karakoç, s. 86.

<sup>42</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 17; Karakoç, s. 86.

<sup>43</sup> Karakoç, s. 86.

<sup>44</sup> Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s. 26.

açıkça belirtilmiştir. Bu kapsamda ceza kesilmesini gerektiren hallerde VUK m. 366 doğrultusunda ihbarname düzenlenerek cezanın mükellefe veya ceza muhatabına bildirilmesi sağlanmış olacaktır. Kesilen cezaların mükellef nezdinde hüküm doğurması ve uyuşmazlık konusu edilebilmesi ihbarnamelerin tebliğinden itibaren mümkün olmaktadır.

### 1.3.3. Vergi İcra Hukuku Bakımından

Alacaklılar, alacağını cebri icra yolu ile yani Devletin kuvvetinin yardımı aracılığıyla zorla alabilme imkanına sahiptir<sup>45</sup>. Özel hukuktan kaynaklanan alacakların tahsiline ilişkin olarak 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu uygulanmaktadır. İcra ve iflas hukukunda taraflar eşit hak ve yetkilere sahip iken<sup>46</sup> kamu alacağına ilişkin borç-alacak ilişkisinde devlet her zaman üstün bir konumdadır<sup>47</sup>. Bu kapsamda kamu alacaklarının<sup>48</sup> tahsili İcra ve İflas Kanunu'na göre değil, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a<sup>49</sup> göre gerçekleştirilmektedir. Kamu borçlusu, kamu alacağı niteliğindeki borcunu kendiliğinden ödemediği takdirde kamu alacaklısı olan Devlet, kamu gücüne dayanarak alacağı cebren tahsil etmektedir<sup>50</sup>. Kamu alacaklarının takip ve tahsiline ilişkin vergi hukuku bölümünü ifade etmek için vergi icra hukuku, kamu icra hukuku gibi terimler kullanılmaktadır.

Bir kamu alacağı olan verginin tahsil edilebilmesi için öncelikle tarhiyatın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. İkmalen, re'sen ve idarece yapılacak tarhiyat ile kesilecek cezalar ihbarnamenin tebliğ edilmesi suretiyle hukuki alemde sonuç doğurmaktadır. Bu çerçevede verginin tarh ve tahakkuk ederek tahsil aşamasına gelebilmesine ihbarname aracılık etmektedir. İhbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde idari veya yargısal yollara başvurulmazsa ihbarname ile bildirilen vergi ve ceza tahakkuk etmektedir. Verginin tahakkuku üzerine ödenmesi gereken

---

<sup>45</sup> Baki Kuru, İcra ve İflas Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 18.

<sup>46</sup> Karakoç, s. 89.

<sup>47</sup> Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 25.

<sup>48</sup> Özel hukuk borç-alacak ilişkileri özel hukuk sözleşmelerinden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğmaktadır. Devlet de özel hukuktan doğan bu ilişkilere taraf olabilmektedir. Devletin özel hukuk sözleşmelerinden, haksız fiilden ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklarının tahsili 6183 sayılı Kanun'a göre değil, İcra ve İflas Kanunu'na göre yapılacaktır. Ancak kamusal mali yükümlerden kaynaklanan kamu alacakları ile beraber kamu alacağı sayılan diğer alacakların tahsili 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılmaktadır. Gerçek, s. 24-25; Karakoç, s. 89.

<sup>49</sup> Kabul Tarihi: 21.07.1953, Yayımlandığı R.G. T. 28.07.1953, S. 8469.

<sup>50</sup> Karakoç, s. 89.

ancak ödeme süresi içerisinde tahsili gerçekleştirilmeyen vergi ve cezalara karşı cebren tahsil süreci başlayacaktır. İhbarname esasına dayalı olarak tarh edilen vergilerde, özel bir ödeme zamanı söz konusu değilse ihbarnamenin tebliği ödeme süresinin belirlenmesinde önem taşımaktadır. Bu çerçevede ihbarnamenin tebliği ile tarh veya ceza mükellef nezdinde hüküm ifade etmekte, alacağın tahsiline ise zemin hazırlanmaktadır.

#### **1.3.4. Vergi Yargılaması Hukuku Bakımından**

Vergi idaresi ile mükellefler arasında, vergi kanunlarının uygulanması sebebiyle, vergi ödevi ve vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan uyuşmazlıklar çıkabilmektedir<sup>51</sup>. Vergi yükümlüsü veya ceza muhatapları ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan bu uyuşmazlıkların çözümüne ilişkin kurallar vergi yargılaması hukukunun konusunu oluşturmaktadır<sup>52</sup>.

Kural olarak vergi dairesi kamusal gücünü kullanarak vergi kanunlarını uygulamaktadır. Bu nedenle idarenin işlemlerine karşı yargı yoluna başvuracak olan taraf mükelleflerdir<sup>53</sup>. Genel itibarıyla idarenin işlemleri mükellef üzerinde sonuç doğurmakta, buna karşı ise mükellefin savunma hakkı doğmaktadır. Vergi/ceza ihbarnameleri de idarenin gerçekleştirmiş olduğu vergilendirme işlemlerini mükellefe bildirme noktasında rol oynamaktadır. Mükellef kendisine idare tarafından gerçekleştirilen tarhiyat veya ceza kesme gibi işlemlerden ihbarname aracılığıyla haberdar olmaktadır. Mükellefin idari veya yargısal yollara başvurabileceği süreler ihbarnamenin kendisine tebliği ile başlamaktadır. Nitekim mükellef haberdar olmadığı bir işleme karşı savunma hakkını ileri süremeyecektir. Bu çerçevede ihbarnamenin tebliği, mükellefin tarh ve ceza işlemine karşı hak arama hürriyetini kullanabilmesine olanak tanımaktadır. Yargı yoluna başvurmak isteyen mükellef ise ihbarnamenin tebliğiyle beraber dava açabilecektir. Bu noktada ihbarname mükellefin mahkemeye erişim hakkıyla ilişki içerisindedir. Bununla beraber yargılama neticesinde mükellef lehine vergi veya ceza miktarı değişecek ise vergi dairesi tarafından yargı kararına göre vergi dairesince ikinci bir ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir. Mükellefin kendisine bildirilen

<sup>51</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 17; Karakoç, s. 88.

<sup>52</sup> Karakoç, s. 88.

<sup>53</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 17.

vergi/cezaya karşı yargısal yollara başvurabilmesi noktasında vergi/ceza ihbarnameleri, yargı kararı neticesinde tespit olunan vergi/cezanın bildirilmesi noktasında ise ödeme ihbarnameleri, vergi yargılaması hukuku ile yakın ilişki içerisindedir.

#### 1.4. VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN TARİHÇESİ

Cumhuriyet Dönemi'nde vergi mevzuatı önemli ölçüde derlenmiş olup 1949 yılında kabul edilen ve 1950 tarihinde yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>54</sup> 1961 yılına kadar varlığını devam ettirmiş ve halen yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile yeni bir döneme girilmiştir<sup>55</sup>. 1949 yılından 1961 yılına kadar yürürlükte olan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu günümüzdeki vergi hukukunun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun temellerini oluşturmaktadır.

Günümüzdeki ihbarname esası ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiştir. Mülga 5432 sayılı VUK'ta vergi ve ceza ihbarnamelerine ilişkin yer alan hükümler gerek esası gerek muhteviyatı itibarıyla küçük değişiklikler yapılmak suretiyle 213 sayılı VUK'ta 34-35 ve 366. maddelerde kendisine yer bulmuştur. 213 sayılı VUK'ta ise bu Kanun'un yürürlüğe girmesinden günümüze kadar hem ihbarname esasıyla ilgili hem de ihbarnamenin muhteviyatı itibarıyla küçük değişiklikler harici bir değişiklik yapılmamıştır. Bu minvalde ihbarname Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü yapı ve uygulamadaki şekli itibarıyla uzun yıllardan beri idare tarafından tarh edilen vergilerin ve kesilen cezaların mükellefe bildirilmesini sağlama işlevi ile kullanılmaktadır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde "*Takdir Komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın bir sureti ihbarnameye eklenir*" şeklinde olan hüküm 213 sayılı VUK'ta "*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir*" şeklinde düzenlenmiştir. 213 sayılı VUK'un yürürlüğe girmesiyle beraber vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir. 213 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden günümüze kadar ihbarnameyle ilgili değişiklik

<sup>54</sup> 07.06.1949 Tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, R.G. T. 15.06.1949, S. 7233, <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf> (ET. 18.10.2021).

<sup>55</sup> Vergi Usul Kanunu Gerekçesi Kanun Tasarısı, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk\\_gerekce.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf) (ET. 18.10.2021).

sadece 1982 yılında vergi itiraz komisyonlarının kalkması ile VUK m. 35/1'in 11-12. bentlerindeki “*itiraz süresi*” ve “*itiraz şekli*” ifadelerinin “*vergi mahkemesinde dava açma süresi*” ve “*vergi mahkemesinde dava açma şekli*” olarak değiştirilmesi suretiyle yapılmıştır. Bu değişiklik ile aynı şekilde VUK m. 366/1'in 11. bendinde yer alan “*itiraz veya temyiz süresi*” ifadesi “*vergi mahkemesinde dava açma süresi*” olarak değiştirilmiştir.

### **1.5. VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN YAPISI ve BİLEŞENLERİ**

Kanunlar ilgililere tip-tipiklik ilişkisi içerisinde intikal etmekte; topluma genel, soyut ve objektif hükümler getirmektedir. Genel itibariyle mevzuat ilgililere genel kaideler içeren, soyut nitelikte ve aynı durumda olan herkese karşı aynı hak ve yükümlülükleri öngören hükümler getirmektedir. Kanun koyucunun bu çerçevede vergiye ilişkin genel ve soyut kurallar ortaya koyması “*tipleştirme*” kavramını ifade etmektedir<sup>56</sup>. Vergi hukukunda kanunlar, yönetmelikler, genelgeler, genel tebliğler yapı olarak mükellefler açısından objektif hükümler ortaya koymaktadır. Ancak mevzuatın bireyler ve olaylar üzerinde uygulanması ile kanunlar tipikleşmekte ve ilgililer açısından özel, somut ve subjektif hükümler ifade etmektedir. Soyut hukuk kuralının, somut maddi olaya uygulanması ile hukuki bir sonuca varılması “*tipikleştirme*”yi ifade etmektedir<sup>57</sup>. Başka bir ifadeyle vergi kanunları çerçevesinde uygulanan işlem mükellef açısından özel bir işlem ifade etmekte, somut nitelik taşımakta ve kişiye subjektif hak ve yükümlülükler getirmektedir. Bu durumda vergi hukuku kapsamında yapılan idari işlemler tipikliği ifade etmektedir. Ancak idari işlemin “*sebeup unsuru*”nun sakatlanmaması için bu tipikliğin doğru kurulması, somut olayın soyut normlara uygun olması gerekir<sup>58</sup>.

Tip-tipiklik ilişkisi içerisinde ihbarnamayı değerlendirecek olursak ihbarname Vergi Usul Kanunu’nun 34. maddesinde tanımlanmış ve 35. maddede muhteviyat itibariyle ifade edilmiştir. Ceza ihbarnameleri ise VUK m. 366’da düzenlenmiştir. Bu durumda ikmalen veya re’sen tarh edilen vergilerde ve kesilen cezalarda ihbarname

<sup>56</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 193.

<sup>57</sup> Karakoç, s. 193.

<sup>58</sup> Mualla Öncel/ Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan/ Cenker Göker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 28. Baskı, Ankara, 2019, s. 100.

esasına göre işlem tesis edileceği genel bir esastır. Bu hükümler kanunun tipi yönünden ilgililere genel ve soyut bir hüküm ifade etmektedir. Nitekim somut olayın kanuni tipe uygunluğu ile vergilendirme işleminin sebebi ortaya çıkmaktadır<sup>59</sup>. Bu idari işlemin mükellef nezdinde gerçekleşmesi halinde ise tipiklik ilişkisi kurulmuş olacaktır. Ancak somut olay ile soyut norm arasındaki tipiklik ilişkisi vergi dairesi tarafından doğru kurulamaz ise tarh işlemi sebep unsuru bakımından sakatlanacaktır<sup>60</sup>.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi dairesi tarh ve ceza kesme işlemini ihbarname ile mükellefe bildirmektedir. Bu durumda vergi dairesi tarafından düzenlenmiş olan ihbarname ilgiliye özel bir belge olup somut nitelik taşımakta ve ilgilinin üzerinde subjektif hükümler ifade etmektedir. Bu durumda ihbarnamenin vergi kanunlarının tipikleştirilmesi neticesinde düzenlenen öznel bir “idari işlem” olduğu ve bu doğrultuda ilgiliye hak ve yükümlülükler getirdiği söylenebilir. Karşılaştırmalı bir örnek ile konuyu izah edecek olursak genel tebliğler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan, bir kısmı Kanuna dayanarak asli nitelik taşıyan ve vergi kanunlarının uygulanmasını göstermeyi amaçlayan, uyulması zorunlu<sup>61</sup> kaynaklardır<sup>62</sup>. Asli kaynak olan genel tebliğler, kanunun tipileştirmesine bir örnek teşkil etmektedir. Genel tebliğler sürekli, soyut, genel ve nesnel durumları düzenlemektedirler<sup>63</sup>. Bu durumda genel tebliğler ile getirilen hükümler, genele hitap ederek tüm mükellefleri kapsayabilmektedir. Ancak somut olayda vergiyi doğuran olay ile beraber genel tebliğin gösterdiği hükümler çerçevesinde tarh edilen vergi, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilebilecektir. Bu durumda tipleşmiş olan genel tebliğ, somut olaya uygulanarak tipikleştirilmiş olacaktır. Bu çerçevede ihbarname, genel tebliğin tipikleştirilmesine aracılık ederek soyut ve genel hükümlerin ilgili nezdinde somutlaşmasını sağlayacaktır.

---

<sup>59</sup> Karakoç, s. 193-194.

<sup>60</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 100.

<sup>61</sup> Kanuna dayanmayan genel tebliğlere uyulması zorunlu değildir. Kanuna dayanmıyor ise asli nitelikte değildir, mükellef için bağlayıcılığı olmayacaktır.

<sup>62</sup> Fevzi Rifat Ortaç / Hilmi Ünsal Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 30.

<sup>63</sup> Bekir Baykara, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2008, s. 36.

## 1.6. VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN HUKUKİ MAHİYETİ

İhbarname Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesi çerçevesinde, kuşkusuz tarh işleminin ilgililere tebliğ edilmesini gerçekleştiren bir tebliğ vesikasıdır. Ancak ihbarnamenin tebliğ vesikası olmakla beraber tahakkuk fişi gibi tarh işleminin şekil unsuru olduğu görüşü de mevcuttur. Bu durumun kabulünde ise ihbarnamenin hükümsüzlüğü hallerinde farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Nitekim tarh işleminin şekil unsuru olduğu kabul edilirse ihbarnamenin hükümsüzlüğü tarh işlemini de hukuka aykırı hale getirecektir.

### 1.6.1 Tebliğ Vesikası Olduğu Görüşü

Vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezanın tebliğ işlemi ihbarname aracılığı ile yapılmaktadır<sup>64</sup>. Cezalı tarhiyatın sebebinden ve dayanaklarından mükellef ihbarname ile haberdar olmaktadır. İhbarnamenin tebliği ile tarh ve ceza zamanaşımı kesilerek verginin tahsiline olanak sağlanmaktadır.<sup>65</sup> İhbarname hem mükellefin hukuki durumunda değişiklik meydana getirmekte hem de gerçekleştirilen işleme karşı mükellefe itiraz imkânı tanımaktadır. Nitekim tek taraflı ve doğrudan uygulanabilir niteliği olan kesin işlemler davaya konu olabilmektedir<sup>66</sup>. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmuş olan borcun tarhı ihbarname ile mükellefe bildirilmez ise tarh işleminin idare tarafından kararlaştırılmış olmasının mükellef nezdinde bir etkisi olmayacaktır. Mükellef de herhangi bir itiraz imkanına sahip olamayacaktır. Bu yönüyle ihbarname hazırlayıcı idari işlemlerin belirleyici idari işleme dönüşmesini sağlamaktadır<sup>67</sup>. İhbarnamenin tebliği ile mükellef, cezalı tarh işlemine karşı yargı yoluna başvurma imkanına kavuşacaktır<sup>68</sup>. İhbarname tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem

<sup>64</sup> Turgut Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 171.

<sup>65</sup> Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 1, s. 752.

<sup>66</sup> Danıştay 9.Dairesi, E. 1992/2135, K. 1992/2713, T. 18.11.1992, www.legalbank.net, (ET. 28.03.2022).

<sup>67</sup> Tahir Erdem, “İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 81.

<sup>68</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 107.

niteliği taşımaktadır<sup>69</sup>. Tek başına icrai nitelik taşıyan ihbarname, diğer işlemlerden bağımsız olarak vergi davasına konu edilebilmektedir<sup>70</sup>.

İhbarnamenin tebliğ edilmesiyle tarh ve ceza kesme işleminden haberdar olan mükellefin yasal yollara başvurmaması halinde dava açma süresinin sona ermesiyle vergi tahakkuk edecektir. Tarh işleminin ihbarname aracılığıyla mükellefe bildirilmesiyle beraber işlem hüküm ifade ederek tahakkuk edebilecek, aksi halde mükellef bakımından herhangi bir sonuç doğurmayacaktır<sup>71</sup>. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun ihbarnameye ilişkin hükümlerinden anlaşılan da ihbarnamenin tarh ve ceza kesme işlemlerinin tebliğine aracılık ederek bu işlemlerin icraileşmesini sağladığıdır. Ancak ihbarname tebliğ aracı olmakla beraber tarh işleminin bir unsuru mudur? Bu soru ile ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olup olmadığı noktasında iki görüş ortaya çıkmaktadır. İlk görüşe göre ihbarnameler, tarh ve ceza işlemlerinden ayrılmaktadır. Tarh ve ceza kesme işlemlerinden ayrı bir işlem niteliğinde olup ancak işlemin tebliğini gerçekleştirmeye aracılık etmektedir. Bu çerçevede ihbarname sadece idarenin gerçekleştirdiği işlemi mükellefe duyuran bir bildirim niteliğindedir<sup>72</sup>. İkinci görüşe göre ise ihbarname, tarh ve ceza kesme işlemlerini mükellefe bildirmekle beraber aynı zamanda tarh ve ceza kesme işleminin şekil unsuru niteliğindedir<sup>73</sup>. İhbarnamenin tebliğ aracı olmakla beraber tarh işleminin şekil unsuru olup olmadığının belirlenmesi işlemin hükümsüzlüğünün ne gibi sonuçlar doğuracağını belirlenmesi bakımından önem taşımaktadır.

Tarh işleminin şekil unsurunun ne olduğuyla alakalı ihbarname ve tahakkuk fişinin hukuki nitelikleri değerlendirilebilir. VUK m. 25'e göre beyana dayalı vergiler "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Bu çerçevede tahakkuk fişinin tarh işleminin gerçekleşmesine ilişkin bir vesika olduğuna şüphe yoktur. Hem VUK'un lafzi yorumundan anlaşılan hem de doktrindeki görüşler uyarınca beyana

<sup>69</sup> Danıştay 7. Dairesi, E. 1994/1926, K. 1995/1571, T. 12.04.1995. (Danıştay Dergisi, S. 91, Y. 26, 1996, s. 765-768).

<sup>70</sup> Serkan Açar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I", TBB Dergisi, S. 67, 2006, 285-316, s. 291-292.

<sup>71</sup> Kazım Yenice / Yüksel Esin, Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983, s. 52.

<sup>72</sup> Danıştay VDDK, E. 2020/9, K. 2020/2, T. 19.02.2020.

<sup>73</sup> Karakoç, s. 281.

dayalı tarhiyatta tahakkuk fişi tarh işleminin şekil unsuru niteliğindedir<sup>74</sup>. Ancak idare tarafından gerçekleştirilen tarh ve ceza kesme işleminin şekil unsurunun ne olduğu noktasında bazı tartışmalar bulunmaktadır. İdare tarafından tarh edilen vergiler VUK m. 34'e göre "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunur". Ancak VUK m. 25'te beyan üzerinden alınan vergilerin "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirildiği belirtilmektedir. Bu noktada tahakkuk fişi ve ihbarname birbirinden ayrılmaktadır. Beyana dayalı vergiler tahakkuk fişi ile "tarh olunmakta" iken ikmalen ve re'sen tarh olunan vergiler "ihbarname" ile mükellefe "tebliğ" olunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun tahakkuk fişi ve ihbarname ile ilgili bu iki hükmünün düzenlenme biçimi karşılaştırıldığında ihbarnamelerin tahakkuk fişinden ayrı bir nitelikte olduğu anlaşılmaktadır<sup>75</sup>. Bu çerçevede CANDAN'a göre ihbarnameler ikmalen ve re'sen yapılan tarh işlemlerinin şekil unsurunu oluşturmamakta, yalnızca tarh işleminin ilgisine tebliğ aracı niteliğini taşımaktadır. Dolayısıyla ihbarname sadece bir duyuru aracı niteliğindedir. Beyannameye dayalı tarhiyatta tarh işleminin şekil unsuru tahakkuk fişi ise de ihbarname esasına dayalı vergilerde ihbarname tarh işleminin şekil unsuru niteliğine sahip değildir<sup>76</sup>.

### 1.6.2. Tarh İşleminin Şekil Unsuru Olduğu Görüşü

Hukuki işlem, hukuki bir sonuç elde etmek amacıyla iradenin açıklanması veya hukuk düzeninin uygun gördüğü belirli bir sonucu elde etmek amacıyla irade açıklaması olarak tanımlanabilir. İdari işlem ise "bir idari makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, idare hukukunun kendisine tanıdığı kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı iradeyle yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemler"<sup>77</sup> olarak ifade edilmektedir. Ancak idarenin yaptığı her hukuki işlem idari işlem niteliğinde değildir. İdarenin yalnızca idare hukukuyla sınırlı olmak kaydıyla yaptığı işlemler idari işlem olup idarenin özel hukuk alanında yaptığı işlemler idari işlem olarak kabul edilmemektedir<sup>78</sup>.

<sup>74</sup> Candan, s. 20; Ezhan Doğrusöz, "Tarh İşleminin İdari Unsurları – II", Yaklaşım Dergisi, Y. 12, S. 140, Ağustos 2004, s. 177; KARAKOÇ, s. 281.

<sup>75</sup> Candan, s. 20-21.

<sup>76</sup> Candan, s. 20.

<sup>77</sup> Turgut Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2020, s. 84.

<sup>78</sup> Baykara, s. 3.

Vergi hukukuna mahsus olan “tarh işlemi” de idare hukuku bağlamında bir idari işlem niteliğindedir<sup>79</sup>. Öncelikle Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker’in<sup>80</sup> ifade ettiği üzere sübjektif bir işlem olan tarh işlemi, vergi borcunu tespit eden (belirleyici)<sup>81</sup> bir yapıya sahiptir. Bununla beraber yararlandırıcı değil yükümlendirici<sup>82</sup> bir işlem niteliğindedir<sup>83</sup>. Genel olarak idari işlemlerin uygulanabilirlik yani icrai olma özelliği tarh işleminde de vardır<sup>84</sup>. Nitekim vergi idaresinin vergi alacağına yürürlük gücü kazandırabilmesi öncelikle tarh işleminin yapılmasına bağlıdır<sup>85</sup>. Tarh işlemi vergilendirme yetkisi ve vergi ödevi bakımından belki de en sert çekirdeğe sahip idari işlem hüviyetindedir. Bu çerçevede ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olup olmadığını tartışabilmek için tarh işlemini ve bu idari işlemin unsurlarını ele almak gerekir.

Vergilendirme işleminin ilk aşaması olan tarh işleminin amacı vergi borcunun varlığını saptamaktır. Vergi Usul Kanunu’nun 20. maddesi tarhı, “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele*” olarak tanımlamıştır. Kanun tarh işleminin “tespit” niteliğinde bir idari işlem olduğunu açıkça bildirmektedir. Esasen tarh işlemi bir vergi borcu doğurmamakta<sup>86</sup>, sadece borcun tespitini gerçekleştirmektedir. VUK m. 19’da “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” diye ifade edilerek vergi borcunun, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğacağı belirtilmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu doğmuş olacak, tarh işlemi ile de bu borcun tespiti yapılacaktır. Bu fark özellikle

<sup>79</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 10.

<sup>80</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 98.

<sup>81</sup> Türk vergi sistemi bakımından tarh işlemi, işlemten evvel ortaya çıkmış bulunan hukuksal durumun deklare edilmesi niteliğinde olduğundan (VUK m. 19/1); yapıcı (inşai) olmaktan ziyade belirleyici niteliktedir. Serkan Ağar, “*İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı*”, [www.idare.gen.tr/tarh.htm](http://www.idare.gen.tr/tarh.htm) (ET. 29.03.2022).

<sup>82</sup> Bireylerin var olan haklarına müdahale etmek veya korunmasını engellemek suretiyle bireylerin hukuki durumlarının sınırlandırılması gerektiren işlemler yükümlendirici işlem niteliğindedir. Diğer emredici ve yasaklayıcı işlemlerde olduğu gibi vergilendirme işlemi de bu niteliktedir. Bahtiyar Akyılmaz, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 55-56.

<sup>83</sup> Baykara, s. 8; Oktar, s. 122-123.

<sup>84</sup> Ezhan Doğrusöz, “*Tarh İşleminin İdari Unsurları - I*”, Yaklaşım Dergisi, Y. 12, S. 139, Temmuz 2004, s. 187.

<sup>85</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 167-168.

<sup>86</sup> Doğan Şenyüz / Mehmet Yüce / Adnan Gerçek, Vergi Hukuku, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s. 169.

borcun doğumundan itibaren zamanaşımı sürelerinin hesaplanmasında önem taşımaktadır. Nitekim bu sürelerin hesaplanmasında tarhın gerçekleştirildiği tarih değil, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği gün dikkate alınacaktır. Ancak tarh işleminin ihbarname ile mükellefe bildirilmesi ile tarh zamanaşımı kesilmiş olacaktır.

Bilindiği gibi idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat olmak üzere beş unsura sahiptir (2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu<sup>87</sup> m. 2/1) ve unsurlardan birinin eksikliği halinde idari işlem hukuka aykırı olacaktır. Tarh işlemi bir idari işlem niteliğinde olduğu için idari işlemlerin beş unsuruna sahip olmalı ve işlemin geçerliği için beş unsurun hepsi hukuka uygun nitelikte olmalıdır. Nitekim ayrılabilir işlemler kuramı gereği bu unsurlardan birinin hukuka aykırılığı halinde tarh işlemi dava konusu edilebilecektir.

Vergilendirme işlemleri, kamu yararını gerçekleştirmek üzere kamu hizmetlerinin finanse edilebilmesi amacıyla tesis edilmektedir. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinde maksat unsuru genel bir nitelik taşımakta olup, idari işlem özelinde değerlendirilememektedir. Tarh işleminin maksat unsuru da tüm vergilendirme işlemlerinde olduğu gibi kamu hizmetlerinin finanse edilmesidir<sup>88</sup>. Bu çerçevede tarh işlemi, maddi olay özelinde farklı bir maksat taşımamaktadır. İdari işlemlerde sebep unsuru maksat unsuruyla karıştırılmakta ise de sebep unsuru, idareyi işlemi yapmaya iten hukuki ve fiili etkenleri ifade etmektedir<sup>89</sup>. Bu çerçevede idari işlemler kendilerinden önce gelen ve nesnel kurallarla belirlenmiş bir sebebe dayanmalıdır<sup>90</sup>. Tarh işlemi bağlamında sebep unsuru, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir<sup>91</sup>. Tarh işleminin sebep unsuru bakımından hukuka uygun olması için tip-tipiklik ilişkisinin doğru kurulması, vergiyi doğuran maddi olayın kanuna (soyut norma) uygun olması gerekir<sup>92</sup>.

Tarh işleminin sebep unsuruyla benzetilen diğer bir unsur ise konu unsurudur. İdari işlemlerde konu unsuru idari işlemin doğurduğu sonucu, hukuk

<sup>87</sup> Kabul Tarihi: 06.01.1982, Yayımlandığı R.G. T. 20.01.1982, S. 17580.

<sup>88</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 100; Soner Yakar, “*Türk Vergi Hukukunda Tarh İşleminin Yargısal Denetimi*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s. 115.

<sup>89</sup> Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, C. 1, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, s. 89; Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 186.

<sup>90</sup> İl Han Özay, *Günüşğinde Yönetim*, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1996, s. 356.

<sup>91</sup> Candan, s. 191; Yakar, s. 111.

<sup>92</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 100.

aleminde meydana getirdiği değişikliği ifade etmektedir<sup>93</sup>. Tarh işleminde konu unsuru vergi alacağını doğuran olayla doğmuş olan alacağın miktar itibariyle tespit edilmesidir<sup>94</sup>. Sebep unsuru ise idareyi tarh işlemini yapmaya iten husus olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Tarh işlemi tesis edilirken mükellefte, vergi miktarında veya vergi türünde yanlışlık yapılması işlemi konu unsuru bakımından sakat kılmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın soyut norma uygun olması işlemin sebep unsuru bakımından hukuka uygun olmasını sağlamaktadır. Bu bakımdan vergi alacağı, tarh işleminin konu unsurunu değil sebep unsurunu oluşturmaktadır<sup>95</sup>. Ancak vergiyi doğuran olay neticesinde tarh edilmesi gereken vergi tespit edilirken mükellef, vergi miktarı ve vergi türünün doğru bir şekilde tespit olunması tarh işleminin konu unsuru bakımından hukuka uygun olmasını sağlayacaktır<sup>96</sup>. Tarh işleminin hukuka uygun olması gereken diğer bir unsur ise yetki unsurudur. İdari işlemin söz konusu işlemi yapmaya yetkili idari makamlar tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir<sup>97</sup>. Yetki unsuru bakımından tarh işlemi, vergi kanunlarında belirtilmiş olan yetkili vergi daireleri tarafından tesis edilmelidir. Yetkili olmayan bir vergi dairesince tarh işleminin gerçekleştirilmesi tarh işlemini yetki unsuru bakımından sakat hale getirecektir<sup>98</sup>.

İdari işlemlerde bulunması gereken ve yokluğunda işlemi hükümsüz hale getirecek unsurlardan biri de şekil unsurudur. Şekil unsuru, idarenin iradesinin hazırlanması, tespiti ve açığa çıkartılması için takip edilecek usul, merasim ve vesikaları ifade etmektedir<sup>99</sup>. İdari işlemin şekil unsuru bakımından hukuka uygunluğu, yöntem ve biçim kurallarına uygun olarak tesis edilmesine bağlıdır<sup>100</sup>. İdari işlemlerde örneğin tebliğ edilmesi gereken bir işlem tebliğ edilmediyse, işlemin tesisi için savunma veya görüş alınması şart olmasına rağmen savunmaya veya görüşe başvurulmadan işlem tesis edilmesi, idari işlemi şekil yönünden hukuka aykırı hale getirecektir<sup>101</sup>. Diğer bir deyişle idari işlemlerde şekil, idari işlemin özünü

<sup>93</sup> Özay, s. 400; Gözler, s. 930; Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 190.

<sup>94</sup> Candan, s. 191; Yakar, s. 114.

<sup>95</sup> Candan, s. 191.

<sup>96</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 101.

<sup>97</sup> Gözler, s. 745.

<sup>98</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 102.

<sup>99</sup> Sıddık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 1, 3. Baskı, İstanbul, 1966, s. 308.

<sup>100</sup> Candan, s. 168.

<sup>101</sup> Ali Ulusoy, Yeni Türk İdare Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 405.

oluşturan iradenin dış dünyaya yansımasının maddi biçimini ve idari işlemin yapılmasında izlenen usulü ifade etmektedir<sup>102</sup>. Bununla beraber idari işlemler kural olarak yazılı şekle tabi olup idare icrai nitelikteki işlemleri mutlaka yazılı bir vesika ile muhataba bildirmelidir<sup>103</sup>. Nitekim yazılılık kuralı idareyi keyfiyetten uzaklaşarak hukuka uygun işlemler tesis etmeye götürmektedir<sup>104</sup>. Anayasa'nın 125. maddesine göre dava süresi, idari işlemlerin yazılı olarak bildirilmesi ile başlamaktadır. Bu çerçevede idari işlemlerin ilgililer nezdinde hüküm ifade etmesi yazılı olarak bildirilmesine bağlanmış olup yazılılık kuralının Anayasa'ya dayanmakta olduğu söylenebilir<sup>105</sup>. İdari işlemin şekil unsuru bakımından hukuka uygun olması için idare tarafından yazılılık kuralının yerine getirilmesi gerekmektedir.

Bir idari işlem olan tarh işlemi de şekil unsuru bakımından hukuka uygun olmak zorundadır. Tarh işleminde hazırlık ve ön işlem niteliğindeki işlemler de şekil unsurunun kapsamına girmektedir<sup>106</sup>. Tarh işleminin şekil unsurundan esas olarak anlaşılması gereken idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi ve maddi varlığıdır<sup>107</sup>. Beyana dayalı tarh işleminde verginin hesaplanması ve tarh işleminin varlık kazanması tahakkuk fişi ile gerçekleşmektedir. İhbarname esasına dayalı vergilerde ise verginin hesaplanarak tarh işleminin varlık kazanması ve idarenin iradesinin hukuk alanında ortaya çıkarak hüküm ifade etmesi vergi/ceza ihbarnamesi ile mümkün olmaktadır<sup>108</sup>. Dolayısıyla idare tarafından yapılan tarhiyatların şekil unsuru olan ihbarname olmadan tarhın mükellefe duyurulması mümkün olmayacaktır<sup>109</sup>. Bununla beraber ihbarname esasına dayalı tarh işlemlerinde yazılılık esasının uygulanması ihbarname ile beraber mümkün olmaktadır. Tarh işlemine ilişkin bu yazılılık kuralı kanunla düzenlenmiş olup belirgin, sıkı ve emredici

<sup>102</sup> Metin Günday, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s. 144.

<sup>103</sup> Onar, s. 309; Gözler, s. 830.

<sup>104</sup> Yenice/Esin, s. 47.

<sup>105</sup> Kemal Gözler / Recep Kaplan, İdare Hukuku Dersleri, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015, s. 327; Yenice/Esin, s. 48; Turan Yıldırım / Melikşah Yasin / Nur Kaman / Eyüp Özdemir / Gül Üstün / Özge Okay Tekinsoy, İdare Hukuku, 6. Baskı, İstanbul, 2015, s. 447; Ramazan Çağlayan, İdari Yargılama Hukuku, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015, s. 443.

<sup>106</sup> Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", E-Yaklaşım, S. 134, 2004, s. 3, [http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi\\_Tarhinin\\_Hukuki\\_Analizi\\_1215.pdf](http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Tarhinin_Hukuki_Analizi_1215.pdf), (ET. 15.03.2022).

<sup>107</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu, s. 168

<sup>108</sup> Erdem, s. 77.

<sup>109</sup> Yakar, s. 111.

kurallara bağlanmıştır<sup>110</sup>. İhbarname, idarenin gerçekleştirdiği tarh işleminin mükellef nezdinde subjektif ve somut olarak yansımaları; tarh işleminin şekillenerek varlık bulmasını sağlamaktadır<sup>111</sup>. Dolayısıyla bu görüşe göre tarh işleminin tebliğ edilmesini sağlayan vergi/ceza ihbarnameleri, aynı zamanda tarh işleminin şekil unsuru niteliğindedir<sup>112</sup>.

İhbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olduğu görüşünün kabulü halinde ihbarnamenin hükümsüz sayılması farklı hukuki sonuçlar doğuracaktır. Nitekim ihbarnamenin tarh ve ceza kesme işlemlerinden ayrılarak yalnızca tebliğin gerçekleştirilmesine aracılık eden bir vesika olduğu kabul edilir ise ihbarnamedeki hukuka aykırılıklar ihbarnameyi hükümsüz hale getirecekse de tarhiyat işlemi iptal edilmeyecektir. Tarhiyat varlığını devam ettirecek, ancak mükellefin tarhiyata karşı başvurabileceği yasal yollara ilişkin süreler işlemeyecektir. İhbarnamenin hukuka uygun bir şekilde yeniden tebliğ edilmesiyle, tebliğ edildiği tarihten itibaren süreler işlemeye başlayacaktır<sup>113</sup>. İhbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olduğunun kabulü halinde VUK m. 108’de sayılan ve ihbarnamenin hükümsüzlüğüne sebebiyet veren eksiklikler tarhiyatı geçersiz kılarak tarh işleminin iptaline yol açacaktır<sup>114</sup>. Danıştay kimi kararlarında ihbarnamenin hükümsüzlüğü sebebiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir<sup>115</sup>.

## **1.7. İHBARNAMENİN BENZER KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ**

### **1.7.1. İhbarname ve Tahakkuk Fişi**

Tahakkuk, tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eder. Türk Vergi Hukukunda beyana dayalı tarh usulü esastır. Beyan usulünde vergi dairesi

---

<sup>110</sup> Erdem, s. 76.

<sup>111</sup> Erdem, s. 81.

<sup>112</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, 2008, 131-178, s. 168; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 281; Yakar, s. 111.

<sup>113</sup> “Tarh işlemi mevcuttur ancak bu işleme karşı idari ve yargısal başvuru yolları için kanunlarda gösterilen süreler, tebliğe karşın, işlemez. Zira; başvuru hakkının kullanılabilmesi için zorunlu bu sürelerin işleyebilmeleri, usulüne uygun ve geçerli bir tebliğ işlemi ile olanaklıdır. Dolayısıyla; açılan idari davada, bu şekle aykırı ihbarname ile yapılan tebligata dayanılarak, vergi dairesince süre def’inde bulunulması olanaklı değildir.” Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 181.

<sup>114</sup> Baykara, s. 11.

<sup>115</sup> Danıştay 4.Dairesi, E.2015/497, K.2015/3174, T.10.06.2015. (Danıştay Dergisi, Y. 2015, S. 140, s. 307-310).

mükellef tarafından verilen beyanname üzerinden, beyannamede yer alan bilgilere göre tarh işlemini gerçekleştirir<sup>116</sup>. Bu işlem ile beraber beyannameye ilişkin verginin tahakkuku da gerçekleşmiş olur.

Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesine göre beyan üzerinden alınan vergiler "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Mükellef tarafından verilen beyannameye ilişkin verginin tahakkuk ettirildiğini gösteren belge tahakkuk fişidir<sup>117</sup>. Ayrıca VUK m. 28'e göre beyanname elektronik ortamda gönderilirse, tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenerek mükellefe veya elektronik ortamda beyanname düzenleme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye iletilmektedir, bu ileti tahakkuk fişinin tebliği niteliğindedir. Ancak mükellefin tahakkuk fişini almaması verginin tahakkukuna engel olmaz. Nitekim verdiği beyan ile vergiyi doğuran olaydan, sebeplerinden, verginin türü ve miktarından mükellef haberdardır, bu sebeple tahakkuk fişinin ayrıca tebliği zorunlu değildir<sup>118</sup>. Aksi halde mükelleflerin tahakkuk fişini almadıkları yönündeki iddialar ile tahakkuk ve tahsil işlemleri geciktirilmiş olacaktır<sup>119</sup>. Beyannamesini veren mükellefin kendisine verilen ancak teslim almadığı tahakkuk fişi, vergi dairesi tarafından postayla<sup>120</sup> gönderilebilir.

Türk Vergi Hukuku uygulamasında esas olan mükellefin beyannamesini vermesiyle beraber verginin tarh ve tahakkuk işlemlerinin birlikte gerçekleşmesidir. Bu durumda tahakkuk işlemi tarh işlemi ile beraber gerçekleştiği için tahakkuk işlemi ayrı bir idari işlem niteliğini haiz değildir<sup>121</sup>. Tahakkuk fişi ile beraber vergi kesinleşmektedir. İkmalen, re'sen veya idarece vergi tarhiyatı gerçekleştirilirse vergi ihbarname ile tarh olunur. Bu durumda verginin tahakkuku söz konusu vergiye ilişkin dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden veya açılan davada yargı organının red kararı ile gerçekleşmektedir<sup>122</sup>. Bu yönüyle ihbarnameler, tahakkuk

---

<sup>116</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 265.

<sup>117</sup> Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 8. Baskı, Ankara, 2018, s.123.

<sup>118</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s. 41; Karakoç, s. 265.

<sup>119</sup> Recep Turgay, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, s. 101.

<sup>120</sup> Mükellefin posta ile gönderilen tahakkuk fişini almaması tahakkuka etki etmeyecektir. Nitekim posta ile gönderme de bir tahakkuk işlemi olarak kabul edilemeyecektir. Şenyüz, s. 42.

<sup>121</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 116.

<sup>122</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 115.

fişleri gibi hukuki bir kesinliğe sahip değildir<sup>123</sup>. İhbarname esasına dayanılarak vergi tarhiyatının yapıldığı durumlarda tahakkuk işlemi tarh işlemiyle beraber gerçekleşmemekte, ayrı bir aşama olarak gerçekleşmektedir.

Tahakkuk fişi mükellefin kendi beyanına dayalı olarak vergiyi tarh ettirmesi üzerine düzenlenmektedir. Mükellef, kendi beyanıyla çelişmeyeceği ilkesi gereği kendi beyanına karşı dava açma imkânına sahip değildir<sup>124</sup>. Tahakkuk fişi kesin nitelikte olduğu için mükellef, kendi beyanına ve beyanının sonucu olarak düzenlenen tahakkuk fişine karşı dava açamayacaktır. Ancak belirtildiği üzere ihbarname tahakkuk fişleri gibi kesin nitelikte değildir ve ihbarnameye karşı dava açılması mümkündür. İhbarnamenin tebliğinden sonra yasal haklara başvurulmaması halinde ihbarname tahakkuk fişinin kesinliğine eşdeğer bir kesinliğe sahip olacak ve vergi tahakkuk ederek kesinleşecektir<sup>125</sup>. Bu şekilde kesinlik ve itiraz yolları açısından ihbarname ve tahakkuk fişi birbirlerinden farklı nitelik taşımaktadır.

Sonuç olarak tahakkuk fişi ve ihbarname vergilendirme işlemine ilişkin vesikalardır. Tahakkuk fişi sadece beyanname ile tarh edilen vergilerde, verginin tarh ve tahakkuk etmiş olduğunu gösteren bir vesika olarak karşımıza çıkmaktadır. İhbarname ise bu durumun tam aksine beyanname ile tarhiyatın gerçekleşmediği durumlarda karşımıza çıkmakta, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatın yapıldığı durumlarda tarhiyatı ve/veya ceza kesme işlemini mükellefe bildiren bir vesika niteliği taşımaktadır. Bu noktada tarhiyat usulü açısından bu iki belge birbirinden farklı özelliklere sahiptir. Ayrıca tahakkuk fişi tarhiyatın mükellefe bildirilmesi gibi bir işlev görmemekte, sadece tahakkukun kesinleşmesi açısından önem arz etmektedir. Beyanname ile tarhiyat usulünde, tarhı gerçekleştiren irade mükellefin beyanname vermesi ve beraberinde vergi dairesince verginin tahakkuk ettirilmesidir. İhbarname ise tarhiyatın mükellefe bildirilmesini sağlamakta, ancak tebliğ tarihi itibarıyla verginin tahakkukuna ve kesinleşmesine etki edebilmektedir<sup>126</sup>. İhbarname

<sup>123</sup> Gökhan Kürşat Yerlikaya, “*Vergi İhbarnamelerinin Tebliğinde Vergi İnceleme Raporlarının Bulunması Zorunluluğu*”, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S. 35-36, 2007, 7-17, s. 12-13.

<sup>124</sup> Ancak ihtirazi kayıt ile beyanname verme ve vergi hataları durumunda mükellef kendi beyanına dava açabilecektir.

<sup>125</sup> Yerlikaya, s. 12-13.

<sup>126</sup> Vergi hukuku anlamında vergilendirmeye ilişkin bu kesinleşme, idare hukukundan farklı bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Ancak bu durum idarenin iradesinin belirgin biçimde ortaya çıkmaması anlamında değerlendirilmemeli, yargısal anlamda kesinliğe benzer bir kesinleşme olarak anlaşılmalıdır. Dilşat Yılmaz, “*Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin Kesinliği Üzerine Bir*

esasına dayalı tarhiyatlarda, beyan usulüne dayalı tarhiyattan farklı olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleşmemektedir. Esas itibarıyla ihbarname, vergi idaresi tarafından tarh edilen verginin tebliğ edilmesi açısından önemliyen tahakkuk fişi mükellefin beyanına dayalı olarak tarh edilen verginin tahakkuku açısından önem taşımaktadır. Bununla beraber ihbarname gibi vergilendirmeye ilişkin birçok vesikanın sonuç doğurması ancak tebligat ile mümkün olacak, aksi halde bu vesikalar sonuç doğurmayacaktır. Ancak VUK m.93'te de belirtildiği üzere tahakkuk fişinin hukuki sonuç doğurması için tebliğ edilmesi mecburi değildir. Tahakkuk fişi, beyan esasına dayalı vergilerde beyannamenin vergi dairesine verilmesi ile ilgiliye verilmekte olup tahakkuk fişinin ayrıca tebligatı zorunlu değildir<sup>127</sup>. Beyanname verilmesi neticesinde tahakkuk fişinin düzenlenmesi verginin tahakkuk etmesi için yeterlidir, mükellef tahakkuk fişini almasa dahi vergi tahakkuk edecektir. Tahakkuk fişi bu yapısı itibarı ile VUK'un 93. maddesinde vergilendirmeye ilişkin diğer vesikalardan ayrı tutulmuştur.

### **1.7.2. İhbarname ve Tebligat**

Tebligat kelimesi bir hukuki işlemin yetkili makam tarafından, ilgili kişinin bilgisine sunulmak üzere, kanun ve usule uygun olarak yazı veya ilanla bildirilmesi anlamını taşımaktadır<sup>128</sup>. Verginin tebliği ise Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır. VUK'un 21. maddesine göre verginin tebliği, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.

VUK'un 93. maddesinde, tahakkuk fişi haricinde vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden vesikaların, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtası ile, adresleri bilinmeyen kişilere ise ilan yolu ile tebliğ edileceği belirtilmiştir. Tahakkuk fişi haricinde, vergi/ceza ihbarnameleri, takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri, inceleme raporları, uzlaşmaya ilişkin tutanaklar gibi vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden vesikaların ilgiliye tebliğ edilmesi

---

*Değerlendirme: Kime Göre?, Ne İçin? Kesinlik*", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 21, S. 2, 2017, 105-154, s. 134.

<sup>127</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 286.

<sup>128</sup> T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, <https://sozluk.adalet.gov.tr/tebligat>, (ET. 08.01.2022).

gerekmektedir<sup>129</sup>. Bu vesikaların tebliği noktasında Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin hükümleri uygulanmaktadır.

Tarh, vergi dairesinin, vergi alacağının miktarını matrah ve nispetler üzerinden tespit ettiği idari işlemdir (VUK m.20). Tahakkuk işlemi ise tarh ve tebliğ edilmiş olan verginin ödenecek aşamaya gelmesidir (VUK m.22). Tebliğ işlemi, tarh işleminden sonra vergi borcunun somutlaşması bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurmaktadır. Tebliğin yapıldığı tarih ise idari ve yargısal sürelerin başlangıcı açısından etkili olmaktadır<sup>130</sup>. Bu yönüyle tebligat genel itibariyle mükellefi bilgilendirme ve yapılan işlemi belgelendirme yoluyla vergilendirme sürecini tamamlamayı amaçlamaktadır<sup>131</sup>. Esasen bu noktada ihbarname ile tebligat, amaçları bakımından birbirine benzerdir.

Vergi/ceza ihbarnamesi, vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden ve tebliğ olunması zorunlu olan vesikalardan biridir. Vergi dairesi tarafından ikmalen, re'sen ve idarece tarh olunan vergiler ihbarname ile ilgiliye tebliğ olunmaktadır. Bu konumu itibariyle ihbarname, vergilendirme sürecinde tarh ve tahakkuk aşamaları arasında köprü vaziyetinde olan tebliğ aşamasının somut görünümüdür. Belirtildiği üzere vergilendirme sürecindeki yeri itibariyle tebligat ve ihbarname birbirine benzerdir. Ancak ihbarname tarh olunan vergiyi ve kesilen cezayı ilgiliye bildirmek amacıyla düzenlenen bir tebliğ vesikası iken tebliğ ihbarname veya vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden benzeri vesikaların yazı veya ilan ile ilgiliye iletilmesidir. Yani vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarname bir tebligat vesikası olarak ilgiliye tebliğ edilmektedir. Ancak tarh ve ceza kesme işlemine ilişkin içerik ve bildirimler ihbarnamede yer almakta, tebliğe ilişkin bilgiler ise tebligat evrakında yer almaktadır.

Hem tebligata hem de ihbarnameye taraf olanlar, vergi dairesi ile mükellef veya vergi sorumlusudur. Vergilendirme işlemine ilişkin olarak hüküm ifade eden birçok vesikanın mükellefe veya vergi sorumlusuna bildirilmesi tebligata konu olabilmekte iken ihbarnamenin konusu vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemi ile sınırlıdır. İhbarnamenin hukuki bir sonuç

---

<sup>129</sup>Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 113.

<sup>130</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 183; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 112-113.

<sup>131</sup> Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, s. 9.

doğurabilmesi birçok işlemde olduğu gibi tebliğin gerçekleşmesiyle mümkün olacaktır<sup>132</sup>. Tebliğ olunmayan bir ihbarname herhangi bir hüküm doğurmayacak ancak tebliğin yapılması ile ihbarname hukuki alemde varlık kazanacaktır. Bu bakımdan tebligatın hakların doğumunu yahut bu hakların son bulmasını ya da bir işlemin başlangıcı veya sonucunu haber veren bir şekil işlemi olduğu söylenebilir<sup>133</sup>. İhbarname icrai bir işlemi ilgililere bildirmekte, ilgililer ise ihbarnameye karşı dava açabilmektedir. Ancak tebligat, ihbarname gibi vergilendirmeye ilişkin hüküm ifade eden vesikaların, muhatabına duyurulmasını sağlamaktadır<sup>134</sup>. Bu durumda tebliğin tek başına davaya konu olamayacağı söylenebilecektir<sup>135</sup>. Ancak tebligata konu olan işlem dava edilerek tebliğin usulsüzlüğü noktasındaki itirazlar ileri sürülebilecektir.

### 1.7.3. İhbarname ve Yoklama Fişi

Vergi idaresi mükellefleri denetleme kapsamında mükellefler ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırıp tespit etmek için yoklamaya başvurabilmektedir. *“Yoklama vergilendirmeyi etkileyen ve vergi idaresinin bilgisi dışında kalan olgu ve bulguları ortaya çıkarmayı hedeflemektedir”*<sup>136</sup>. Gerçekleştirilen yoklama neticesinde yetkili kişilerin yoklamaya ilişkin olarak düzenlediği yoklama fişi ise vergilendirme ile ilgili maddi olayların, ifadelerin ve istemlerin tespit edildiği resmî bir belgedir<sup>137</sup>. Yoklama fişi yapılan yoklamaya ilişkin bir tutanak mahiyeti taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 131-132. maddelerine göre, vergi idaresinin gerçekleştirdiği yoklamaya ilişkin neticeler yoklama fişine iki nüsha halinde kaydedilir ve bir nüshası nezdinde yoklama yapıldığı bırakılır.

Yoklama fişlerinde belirtilen tespit ve ifadelere göre doğrudan mükellefiyet tesisi, tarhiyat ve ceza kesilmesi gibi işlemler, ihbarname ile veya diğer icrai

<sup>132</sup> Mehmet Yüce / Muhammed Çelik, Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s. 8.

<sup>133</sup> Yüce/Çelik, s. 8.

<sup>134</sup> *“Bilindiği üzere, idari davaya konu olabilecek işlemler, idarenin, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla kamu gücü kullanarak tesis ettiği tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir. Dava konusu edilen tebligat işlemi ise, idarenin açıklanan nitelikteki işlemlerinden olmayıp; bir idari işlemin muhatabına duyurulmasından ibarettir. Dolayısıyla; idari davaya konu edilmesi olanaklı değildir.”* Danıştay 7. Dairesi, E. 2004/2885, K. 2005/1244, T. 15.06.2005, www.lexpera.com.tr, (ET. 22.11.2021).

<sup>135</sup> Baykara, s. 126.

<sup>136</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 235.

<sup>137</sup> Harun Yeniçeri, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s. 91.

işlemlerle hukuki sonuç doğurabilecektir<sup>138</sup>. Mükellefler verginin tarhı için belirli sürelerde müracaat etmezler veya kendilerine yüklenen sorumlulukları yerine getirmezler ise gerçekleştirilmiş olan yoklamaya ilişkin düzenlenen yoklama fişine dayanılarak idarece tarh gerçekleştirilebilecektir (VUK mük. m. 30). Yoklama fişine dayanılarak yapılan bu tarhiyat idarece tarhiyattır. Ancak vergi dairesi tarafından takdir komisyonlarına verilen yoklama tutanakları tarh işlemine dayanak olabilmekte ve bu şekilde istisnai olarak re'sen tarhiyata da başvurulabilmektedir<sup>139</sup>. Yoklamaya yetkili olan kişilerce yoklama aşamasında varlığı yoklama fişine bağlanmayan vergi kanunlarına aykırı olgu ve bulgular ise tarhiyata dayanak oluşturmayacaktır<sup>140</sup>. Yapılan yoklamanın neticesi muhakkak yoklama fişine kaydedilmelidir, aksi halde bu hususlar gerekçe gösterilerek yapılan tarhiyat geçersiz olacaktır.

Yoklama fişi vergilendirmede asli işlem olan tarh işlemine yönelik bir ön inceleme aşamasıdır. Yoklama ile vergilendirmeye esas olacak matrah işleminin saptanması amaçlanmaktadır<sup>141</sup>. Vergi/ceza ihbarnamesinde ise tespit olunan matrah üzerinden gerçekleştirilen tarh işleminin mükellefe bildirilmesi amaçlanmaktadır. Vergi idaresince yapılan yoklamanın neticelendirildiği belge olan yoklama fişi, gerekli görüldüğü durumda vergi incelemesine, incelemeye ihtiyaç duyulmaz ise doğrudan ihbarnamedeki matraha esas teşkil edebilecektir. Bu noktada yoklama fişinin tarhiyatın ön hazırlık işlemleri ile ilgili bir belge olduğu, ihbarnamenin ise asli işlem olan tarhiyata ilişkin olarak düzenlenen bir belge olduğu söylenebilir. Yoklama fişi doğrudan ihbarnameye bir dayanak<sup>142</sup> oluşturabileceği gibi, elde edilen bilgiler tarhiyat yapılabilmesi için yeterli değil ise vergi incelemesi yapılabilmesine gerekçe olabilmektedir<sup>143</sup>.

---

<sup>138</sup> Yeniçeri, s. 91.

<sup>139</sup> Zeliha Alpsoy, "Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi", Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, S. 2, Ekim 2021, 567-610, s. 604.

<sup>140</sup> Yeniçeri, s. 103.

<sup>141</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 107.

<sup>142</sup> "...belediyece doğrudan vergi incelemesi yapılmak suretiyle ikmalen tarh yoluna gidilmesi mümkün görülme dahi ... idarece tarh yöntemine başvurulması ... yapılacak tespitlere göre düzenlenecek yoklama fişi esas alınarak vergi tarh ettirilmesi mümkün bulunmaktadır." Sayıştay 6. Dairesi, 14.07.2014 tarihli ve 316/116 sayılı kararı, www.lexpera.com.tr, (ET. 27.01.2022).

<sup>143</sup> Alpsoy, s. 604.

Yoklama fişi esasen doğrudan uygulanabilme niteliğini haiz olmayıp tespit tutanağı niteliğindedir<sup>144</sup>. Ancak bazı durumlarda ceza ihbarnamesi yerine de kullanılmaktadır (VUK m. 353/3)<sup>145</sup>. Ayrıca yoklama fişi vergi/ceza ihbarnamesi gibi vergilendirmeye ilişkin hüküm doğuran icrai işlemlere dayanak teşkil ederek hukuki sonuç doğurabilmektedir<sup>146</sup>. Bu doğrultuda tarhiyatın haksız olduğunu düşünen mükellefin doğrudan yoklama fişine karşı dava açması mümkün olmayacaktır. Yoklama fişindeki tespit ve ifadelere itirazı olan mükellef, kendisine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesine karşı dava açma yoluna giderek yoklama fişine ilişkin itirazlarını bu davada ileri sürebilecektir.

#### 1.7.4. İhbarname ve Vergi İnceleme Raporu

Mükellefler tarafından verilen ve mükelleflerin iradesini belirten beyannameler “ilk bakışta doğruluk karinesi”ne (prima facie) sahiptir<sup>147</sup>. Ancak mükellefler kimi zaman doğru olmayan beyanda bulunabilmekte veya hiç beyanname vermemektedirler. Bunun sonucunda idarenin, mükelleflerin beyanlarını veya hesaplarını inceleme ve denetleme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır<sup>148</sup>. Vergi incelemesi de vergi denetiminin ana araçlarından biridir. Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesine göre vergi incelemesinin maksadı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmektir.

Vergi incelemesi vergi uygulamasında nitelikli, uzmanlaşmış, uygulamaya ve yasalara hâkim vergi inceleme elemanlarınca gerçekleştirilmelidir<sup>149</sup>. Vergi incelemesi yapma yetkisinin kimlere ait olacağı VUK m.135’te açıklanmıştır. Buna göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar:

- “*Vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları,*
- *İlin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri,*

<sup>144</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 2015/8621, K. 2018/4122, T. 30.04.2018, www.lexpera.com.tr, (ET. 27.01.2022).

<sup>145</sup> Alpsoy, s. 583.

<sup>146</sup> Yeniçeri, s. 91.

<sup>147</sup> Gökhan Kürşat Yerlikaya, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi*”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 1-2, 2011, 1-24, s. 2.

<sup>148</sup> Özyer, s. 316.

<sup>149</sup> Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2019, s. 121.

- *Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.”*

Ayrıca takdir komisyonlarının takdir ettikleri matrahlarla sınırlı olmak üzere vergi inceleme yetkileri vardır<sup>150</sup>.

Evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz mecburiyeti ile defter ve hesap tutma mecburiyeti olan gerçek ve tüzel kişiler vergi inceleme elemanlarınca vergi incelemesine tabi tutulur. Vergi incelemesinin 5 yıllık tarh zamanaşımı süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. Yapılan vergi incelemesi sonucunda inceleme sonuçları vergi inceleme raporunda belirtilir<sup>151</sup>. Vergi incelemesi neticesinde herhangi bir vergi ziyat ve usulsüzlük cezasını gerektirecek bir durum yok ise tarhiyat işlemi yapılması gerekmemekle beraber inceleme raporunun da mükellefe tebliğ edilmesine gerek yoktur. İnceleme sonucunda mükellefin aleyhine bir sonuç çıkar ise hazırlanan vergi inceleme raporu ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatın sebebi olacaktır<sup>152</sup>. Ayrıca vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi suçu raporları var ise ilgili Cumhuriyet Savcılığına gönderilir<sup>153</sup>.

Düzenlenen vergi inceleme raporu, doğrudan mükellefin ilgili olduğu vergi dairesine gönderilmez, VUK m. 140'ın ek fıkrasına göre öncelikle meslekte on yılını tamamlamış en az üç vergi müfettişinden oluşturulan Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilir. Rapor Değerlendirme Komisyonunda vergi inceleme raporunun vergi kanunları ile diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu değerlendirilir. Yapılan değerlendirme neticesinde vergi inceleme raporları işleme konulmak üzere mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.

Vergi inceleme raporunun mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gelmesiyle vergi tarhı ve ceza kesilme süreci başlamış olacaktır. Vergi dairesi vergi inceleme raporundaki matraha dayanarak vergi/ceza ihbarnamesi düzenlemek suretiyle mükellefe vergi tarhiyatı gerçekleştirir. Vergi dairesinin vergi inceleme raporu

---

<sup>150</sup> Ortaç/Ünsal, s. 58-59.

<sup>151</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 244.

<sup>152</sup> Fazıl Tekin / Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2018, s. 204.

<sup>153</sup> İnceleme elemanları mükellefin işlemiş olduğu suçu vergi suçu raporu aracılığıyla kendi iddia ve tespitlerini de eklemek suretiyle Savcılığa bildirirler. Baykara, s. 405-407; Yeniçeri, s. 28.

üzerinde bir takdir yetkisi yoktur<sup>154</sup>, inceleme raporundaki sonuçlara bağlı olarak ihbarnameyi düzenlemek zorundadır<sup>155</sup>.

Vergi inceleme raporu, idarenin ikmalen veya re'sen yapacağı tarhiyatın dayanağı olmakta ise de mükellef üzerinde doğrudan bir sonuç doğurmamaktadır. Ancak VUK'un 30. maddesine göre re'sen tarhiyat yapılırken vergi inceleme raporunda öngörülen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarhiyatı yapılacak ve bu matrah re'sen takdir olunmuş sayılacaktır. Bu doğrultuda vergi dairesi, raporda öngörülen vergi matrahına dayanarak vergi tarh edecek, ceza kesecek ve ihbarnamenin düzenlenmesi ile cezalı tarhiyat işlemini mükellefe bildirecektir<sup>156</sup>. Böylelikle vergi dairesinin üzerinde bir takdir yetkisinin bulunmadığı vergi inceleme raporu, ihbarnamenin tebliği vasıtasıyla mükellef üzerinde vuku bulmuş olacaktır.

VUK'un 378. maddesine göre vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, komisyon kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış, ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir. Vergi inceleme raporunun ise tarhiyatın ön işlemleri niteliğinde olması sebebiyle rapora bağlı yapılacak asıl işlemde ayrı olarak tek başına dava konusu olması mümkün değildir<sup>157</sup>. Gerçekleştirilen tarhiyatın haksız olduğunu düşünen mükellef ancak vergi/ceza ihbarnamesi ile bildirilen cezalı tarhiyata karşı dava yoluna gidebilecektir. Bu çerçevede vergi/ceza ihbarnamesine açılan davada tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporuna karşı itirazlar ileri sürülebilecektir.

Vergi/ceza ihbarnamesinin düzenlenerek tebliğ edilmesi bir idari işlem niteliğindedir. Vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarname mükellefe tebliğ edilmekte ve hukuki sonuç doğurmaktadır. Ancak vergi inceleme raporu

---

<sup>154</sup> Vergi idaresinin takdir yetkisi, sınırlı hallerde mümkün olabilmektedir. Vergi kanunları özel bazı durumlara ve konulara ilişkin olarak idareye takdir yetkisi vermektedir. Vergi dairesinin vergi matrahını re'sen belirleme noktasında takdir yetkisine sahip olduğu Vergi Usul Kanunu m. 30'da açıkça belirtilmiştir. (Karakoç, s. 197.) Ancak bu takdir yetkisi Kanun'la takdir komisyonu ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar ile sınırlandırılmıştır. Takdir komisyonu kararında veya vergi inceleme raporunda belirtilmiş olan matrah üzerinden vergi dairesi bir takdir yetkisi kullanamayacaktır. Bu noktada takdir yetkisi ancak takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanlarına aittir.

<sup>155</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 246-247.

<sup>156</sup> Erdoğan Öner, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 104.

<sup>157</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 176; Tekin/Çelikkaya, s. 203; Şükrü Kızılot/ Zuhul Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 322.

ihbarnamenin üzerinde yazılı olan matraha etki etmekte ise de doğrudan mükellef üzerinde bir işlem tesis etmemektedir. İnceleme raporları, idarenin vergi incelemesinin neticesi olarak düzenlediği bir rapor olup icrai olmadıkları için mükellef açısından hukuki sonuç doğurmamaktadırlar<sup>158</sup>. Ancak VUK m.35'e göre re'sen tarhiyatın gerçekleştirildiği durumlarda vergi inceleme raporu ihbarname ile birlikte mükellefe tebliğ edilmelidir. Bu kapsamda ihbarnamedeki matrahın dayanağı olan vergi inceleme raporu da ihbarnameye eklenerek mükellefe bildirilmektedir.

#### 1.7.5. İhbarname ve Ödeme Emri

Ödeme emri verginin, vergi cezasının ve vergiye dair fer'i alacakların tahsili aşamasında karşımıza çıkan bir idari işlemdir. Tahakkuk edilen ve tahsil aşamasına gelmiş verginin zamanında ödenmemesi durumunda ödeme emrinin düzenlenmesi gerektiği 6183 sayılı Kanun'da belirtilmiştir. 6183 sayılı Kanun'un 55. maddesine göre kamu alacağını zamanında ödemeyenlere 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları yönünde bir ödeme emri ilgili vergi dairesi tarafından düzenlenerek ilgiliye tebliğ edilir. Vergi borçlusu ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde borcunu ödemelidir, ödemeyecek ise bu süre içinde mal bildiriminde bulunması zorunludur, eğer mal bildiriminde de bulunmazsa vergi borçlusuna üç aya kadar tazyik yani zorlama hapsi uygulanabilecektir<sup>159</sup>. Ayrıca vergi borçlusu ödeme emrine itirazda da bulunabilecektir. Ancak tahsil aşamasına gelmiş olan verginin tahakkuku kesinleştiği ve dava açma süreleri sona erdiği için vergi borçlusunun tarhiyata ilişkin olarak bir itirazda bulunması mümkün değildir<sup>160</sup>. Ancak kendisine ödeme emri tebliğ edilen vergi borçlusu 6183 Sayılı Kanun'un 58. maddesine göre, "böyle bir borcunun olmadığı", "borcunu kısmen ödediği" ya da "borcun zamanaşımına uğradığı" yönünde iddialar ile dava açabilecektir. Nitekim ödeme emrine karşı açılacak bir davada uyuşmazlığın konusu sadece tahsile ilişkin olmalıdır<sup>161</sup>. Ödeme emrinde alacaklı vergi dairesi, amme

---

<sup>158</sup>Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 175.

<sup>159</sup> Gökhan Kürşat Yerlikaya, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2012, s. 427.

<sup>160</sup> Sebeplerin genişletilebileceğine ilişkin görüş için bakınız: Altan Rençber, Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.

<sup>161</sup> Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu vermiş olduğu kararında amme alacağının tahsili aşamasında tahakkuk zamanaşımının yargı mercilerince incelenebileceğine hükmetmiştir. "...ödeme emrinin tebliğ aşamasında, tahakkuk zamanaşımının yargı mercilerince re'sen incelenebileceğini ve

borçlusuna bir nevi uyarıda bulunmakta, cebri icraya başvurulmadan önce borçlunun borcunu ödemesi veya ödeme emrine karşı itirazda bulunabilmesi için 15 günlük bir süre tanımaktadır. Bu yönüyle cebri icra süreci başlamadan önce borçluya karşı bir ihtarda bulunmaktadır, dolayısıyla ödeme emrinde bir bildirimden çok uyarı yönü daha ağır basmaktadır<sup>162</sup>. Vergi/ceza ihbarnamesi ise bir uyarı niteliği taşımamakta, haber verme, bildirim amacı taşımaktadır.

Ödeme emri, vergi/ceza ihbarnameleri gibi bir idari işlem niteliğindedir. Söz konusu bu iki idari işlem de icrai nitelik taşımakta ve mükellef üzerinde hukuki sonuç doğurmaktadır. Ödeme emrinde ve ihbarnamede vergi dairesi mükellefe karşı öznel bir idari işlem tesis etmekte olup iki vesikanın da dava konusu edilebilmesi mümkündür. İhbarnameler tarh edilmiş verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı niteliğindedir. Ödeme emrinin konusu ise tespit ve inşa edilmiş, kesinleşmiş fakat tahsil edilememiş kamu alacaklarıdır. Bu çerçevede kesinleşen ancak ödenmeyen borç, tahsil edilebilmesi amacıyla ödeme emri ile mükellefe bildirilmektedir. Ödeme emrinde bir borcun “tespiti” yapılmamakta, var olan ancak tahsil edilmemiş borcun ödenmesi emredilmektedir. Borcun ödeme emrine rağmen ödenmemesi halinde ise vergi dairesi cebri takip ve tahsil yollarına başvurabilecektir. Ödeme emri bu yönüyle verginin tahsil aşamasında yer almaktadır. İhbarname ise tarh işleminin tebliğ edilme sürecini tamamlamakta ve verginin tahsil edilebilirliğine zemin hazırlamaktadır. Bu çerçevede tarh ve ceza kesme işlemi, hukuka uygun bir ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmez ise vergi ve cezanın kesinleşerek tahsil edilebilmesi mümkün olmayacağı için ödeme emri düzenlenmesi de mümkün olmayacaktır<sup>163</sup>. Hukuken geçerli bir ihbarname düzenlenmemesine rağmen ödeme emri tebliğ edilirse mükellef “böyle bir borcu olmadığı” kapsamında itirazlarını ileri sürebilecektir<sup>164</sup>.

---

*zamanasının varlığı halinde ödeme emrinin iptali yoluna gidebileceklerini kabul etmek gerekmektedir.” Danıştay İBGK, E. 1986/3, K. 1987/1, T. 03.04.1987, <https://www.kazancihukuk.com>, (ET. 22.12.2021).*

<sup>162</sup> Tayfun Ercan, “*Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi*”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 85, S. 2, Mart 2011, s. 13.

<sup>163</sup> Danıştay 3. Dairesi, E. 1987/1546, K. 1988/300, T. 22.01.1988 (Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 185.)

<sup>164</sup> Ağar, Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I, s. 315.

### 1.7.6. İhbarname ve İhbar İkramesi Müessesesi

İhbar kelimesinden anlaşılan genel olarak “bildirme, haber verme, bildirim” anlamları olsa da ikincil olarak ihbar, “suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme”<sup>165</sup> anlamında da kullanılmaktadır. İhbar kelimesi vergi hukukunda bu anlamıyla da karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunda ihbar, herhangi bir mükellefin vergi mevzuatına aykırı hal ve eylemleri nedeniyle sebebiyet verdiği vergi kayıp ve kaçığına yönelik işlemleriyle, vergiye tabi olduğu halde vergilendirilmediği anlaşılan her türlü gelir getiren iş ve işlemlerinin ihbarcı (muhabir) tarafından kamu idaresine yazılı veya sözlü olarak bildirilmesidir<sup>166</sup>. Vergi hukukunda ihbar müessesesi, 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Rektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramesi Hakkında Kanun’un<sup>167</sup> 6. maddesinde düzenlenmiş ve neden olunan vergi kaybını ve kaçığını bildiren muhabire ihbar ikramiyesi verileceği belirtilmiştir.

Vergi hukukunda ihbar müessesesinde öncelikli olarak, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadele ederek vergilerin tam ve zamanında Hazine’ye girmesi amaçlanmaktadır<sup>168</sup>. Nitekim kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin izlenmesi ve denetlenmesinin daha etkin bir şekilde sağlanabilmesi için ihbar müessesesi önem taşımaktadır<sup>169</sup>. Bu çerçevede vergi kaybı ve kaçığı olduğu takdirde, bu durumdan haberdar olan vatandaşların durumu ortaya çıkarması için bir teşvik niteliğinde olan “ihbar ikramiyesi” verilmektedir. Verginin ihbar edilmesiyle beraber vergi dairesi ihbarı değerlendirecek ve uygun görürse ilgiliye vergi incelemesi başlatacaktır. Bunun neticesinde ise ziyaa uğrayan vergi için tarhiyat gerçekleştirilmeli ve akabinde vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek ilgiliye tebliğ edilmelidir. Nitekim ihbar ikramiyesinin ödenmesi için de ihbar edilen kişiye tarh ve ceza kesme

<sup>165</sup> TDK Türkçe Sözlük, sozluk.gov.tr (ET: 20.10.2021).

<sup>166</sup> Ercan Alptürk, Tüm Yönleriyle İhbar ve İhbar İkramesi, Yaklaşım Yayınları, 2007, s. 52. (Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi” Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri: 52, 2010, 41-62, s. 45)

<sup>167</sup> Kabul Tarihi: 26.12.1931, Yayımlandığı R.G. T. 31.12.1931, S. 1990.

<sup>168</sup> Bayram Gülçiçek, “Tüm Yönleriyle İhbar İkramesi Müessesesi”, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, 2020, s. 72, <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/TUMYONLERIYLEIHBAR237885.PDF>, (ET: 27.01.2022).

<sup>169</sup> Budak, s. 59.

işleminin gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir<sup>170</sup>. Bu durumda vergi idaresi tarafından uygun görüldüğü takdirde; 1905 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre hesaplanacak olan vergi ihbar ikramiyesinin 1/3'ü tahakkukun kesinleşmesi ile, 2/3'ü ise tahsilin gerçekleşmesi ile muhbire ödenecektir.

Vergi ihbar müessesesinin amacı vergi kayıp ve kaçağının açığa çıkartılmasıdır. Kavram olarak vergi/ceza ihbarnamesi ile karşılaştırıldığında, “bildirim” anlamından ziyade, vergi suçunu ve suçluyu ortaya çıkarma anlamında kullanılmaktadır. Bununla beraber vergi ihbarının vergi incelemesine sebebiyet veren bir işlem olduğu söylenebilir. Vergi ihbarında vergi kaybından haberdar olan üçüncü kişi tarafından vergi dairesine bir bildirim gerçekleştirilmektedir. İhbarı gerçekleştiren taraf vergi dairesi değil, üçüncü kişilerdir. Vergi/ceza ihbarnamesi ise vergi tarhiyatının ilgiliye bildirilmesi noktasında vergi dairesi tarafından mükellef veya ceza muhatapları adına düzenlenen bir vesikadır. Bu iki kavram vergilendirme aşamasındaki konumları, işlevleri ve söz konusu işlemin tarafları bakımından birbirinden tamamen ayrılmaktadır.

---

<sup>170</sup> Tekin/Çelikkaya s. 232.



## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İHBARNAMENİN İŞLEYİŞİ

#### 2.1. İHBARNAMENİN KONUSU

Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesine göre ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ihbarname aracılığıyla mükellefe tebliğ olunmaktadır. Bu maddede sadece ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile mükellefe tebliğ edileceğinden bahsedilmiştir. Ancak ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler haricinde de vergiler ihbarname esasına dayanılarak tarh edilebilmektedir. Buna göre;

- “- Beyan üzerine tarh edilen vergiler,*
- Vergi karnesine yazılmak suretiyle tarh edilen vergiler,*
- Tahakkuku tahsile bağlı vergiler,*
- Otomatik olarak tahakkuk eden vergiler<sup>171</sup>”*

dışında kalan hallerde, vergi idaresi ihbarname esasına dayanarak tarh edilen vergiyi ve/veya kesilen cezayı mükellefe tebliğ etmektedir.

İhbarnamenin konusu esas itibariyle tarh edilen vergi<sup>172</sup> ve kesilen cezalardır. Bununla beraber 492 sayılı Harçlar Kanunu<sup>173</sup> kapsamında harçlar<sup>174</sup> da ihbarnameye konu olabilmektedir. Geniş çerçevede ise ilgili vergi kanunlarında düzenlenen katma değer vergisi, gelir vergisi, gelir geçici vergisi, kurumlar vergisi, kurum geçici vergisi, veraset ve intikal vergisi, ÖTV, MTV, BSMV, damga vergisi, emlak vergisi; harçlar,<sup>175</sup> cezalar; vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezası

<sup>171</sup> Gürol Ürel, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2016, Ankara, s. 207.

<sup>172</sup> Bu noktada “vergi” ifadesinden “geniş anlamda vergi” kavramı anlaşılmalıdır. Her ne kadar Anayasa'nın “vergi ödevi” başlıklı 73. maddesinde “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” anayasal ilkelere bağlanmışsa da 213 sayılı Kanun “vergi, resim, harç ve harcamalara katılma paylarını” yasal düzenlemeye bağlamıştır. Bununla beraber 6183 sayılı Kanun “benzeri mali yükümleri kapsam altına alsa da 213 sayılı Kanun 6183 sayılı Kanun'dan farklı olarak, “benzeri mali yükümleri” kapsamamaktadır. Dolayısıyla ihbarnamenin konusu itibariyle; söz konusu “vergi” kavramından bu sınırlamaya bağlı kalınması kaidesiyle “geniş anlamda vergi” ifadesinin anlaşılması uygun olacaktır. Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 10-11.

<sup>173</sup> Kabul Tarihi: 02.07.1964, Yayımlandığı R.G. T. 17.07.1964, S. 11756.

<sup>174</sup> Harçlar Kanunu m. 55/1: “*Nispi ve maktu harçlar, ihbarname esasına göre, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 1 ay içinde ilgili vergi dairesine ödenir.*”

<sup>175</sup> Tapu harcı, kaynak suları harcı veya 2 no'lu ihbarname ile mükellefe bildirilen yargı harcı gibi.

ihbarnameye konu olabilmektedir<sup>176</sup>. Söz konusu vergi ve cezalar doğuş ve kapsam itibariyle ilgili kanunlarında düzenlenmiştir. Ancak konuları farklı olsa dahi ihbarnameler esas ve muhteviyatı itibariyle Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenleneceklerdir<sup>177</sup>.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu<sup>178</sup> ile düzenlenen emlak vergisi ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda<sup>179</sup> belirtilmiş olan harçlar, çevre temizlik vergisi, ilan ve reklam vergisi gibi vergiler belediyeler tarafından toplanmaktadır. Bununla beraber hem VUK m. 1'de hem de Belediye Gelirleri Kanunu m. 98'de belediye gelirlerinin, özel hükümler saklı kalmak şartıyla Vergi Usul Kanunu'na göre toplanması gerektiği belirtilmiştir. Belediye tarafından toplanan vergiler, “beyana dayalı” veya “idarece tarh” usulleri ile tarh edilmektedir<sup>180</sup>. Ancak mükellefin beyanname vermemesi durumunda veya belediye tarafından yapılan denetim kapsamında mükellefin vergisini eksik beyan ettiği tespit edilirse matrah farkı üzerinden yapılacak tarhiyat ihbarname ile mükellefe bildirilecektir. Bu kapsamda belediye vergileri de ihbarnameye konu olabilmektedir.

## 2.2. İHBARNAMENİN TARAFLARI

### 2.2.1. Vergi İdaresi

Vergilendirme işleminin tarafları vergi dairesi ve mükelleflerdir. Ancak vergilendirme yetkisinin asıl sahibi, egemenlik gücüne dayanarak çıkartılan kanunlarla vergiyi koyma ve uygulama yetkisi verilmiş olan devlettir<sup>181</sup>. Bu durumda bir vergilendirme işleminde devlet<sup>182</sup>, vergi alacaklısı konumunda yer almaktadır. Devlet, dahilde aldığı vergileri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre, ithalde aldığı

<sup>176</sup> Serdar Çevik, Vergi Davaları ve Yargılama Usulü, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020, s. 20-21.

<sup>177</sup> Çevik, s. 21.

<sup>178</sup> Kabul Tarihi: 29.07.1970, Yayımlandığı R.G. T. 11.08.1970, S. 13576.

<sup>179</sup> Kabul Tarihi: 26.05.1981, Yayımlandığı R.G. T. 29.05.1981, S. 17354.

<sup>180</sup> Ülkü Arıkboğa, “Türkiye’de Yerel Vergi Yönetimi”, Maliye Dergisi, S. 168, 2015, s. 11, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/168-01.pdf>, (ET. 10.03.2022).

<sup>181</sup> Akdoğan, s. 50; Öner, s. 54.

<sup>182</sup> Kamu alacaklısı olan “devlet” kavramı geniş anlamda ifade edilmek istenmektedir. Oysa 6183 sayılı Kanun m. 1’e göre devlet ile beraber il özel idareleri ve belediyeler de kamu alacaklısı olabilmektedir. Alacaklı olan “devlet” kavramı “merkezi yönetim” ile söz konusu mahalli idareleri bir arada ifade etmektedir.

vergileri 4458 sayılı<sup>183</sup> Gümrük Kanunu'na göre tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirir; bunlar dahil olmak üzere tüm kamu alacaklarının cebren takip ile tahsilini ise 6183 sayılı Kanun'a göre vergi alacaklısı sıfatıyla gerçekleştirir<sup>184</sup>. Vergi idaresi kamu gücüne dayanarak re'sen vergi kanunlarını uygulamaktadır<sup>185</sup>. Devlet vergilendirmeye ilişkin yetkisini vergi daireleri aracılığı ile yerine getirmekte ve alacaklı kamu idarelerini mükellefe karşı vergi dairesi temsil etmektedir<sup>186</sup>.

08/02/2015 tarihli Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin<sup>187</sup> 4. maddesine göre vergi dairesi başkanlıkları; mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlere ilişkin olarak tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil benzeri işlemleri yapan dairelerdir. Aynı zamanda vergi dairesi başkanlıkları, 213 sayılı Kanun'a göre vergi dairesi, 6183 sayılı Kanun'a göre ise tahsil dairesidir. Vergi dairesi mükellef ve mükellefiyetle ilgili olay ve kayıtlarla ilgili olarak bilgi almak, yoklama ve inceleme yapmak, tespit ve takdirde bulunmak gibi yetkilere sahiptir<sup>188</sup>. Bu çerçevede vergi ihbarnamesini düzenlemeye görevli ve yetkili idare VUK'un 4. maddesi uyarınca "vergi dairesi"dir. İhbarnameyi düzenlemeye görevli ve yetkili makama çalışmanın ilerleyen bölümlerinde değinilecektir.

### 2.2.2. Vergi Ödevlisi

Kendilerine ihbarname düzenlenmek suretiyle vergi/ceza ihbarnamelerine taraf olan kişiler geniş anlamıyla muhatap olarak ifade edilebilir. Muhatap, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabileceği gibi iştirakçi veya genel bir ifadeyle ceza muhatabı da olabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişidir. Bu çerçevede vergi borcu bakımından vergi alacaklısı olan devletin karşısında vergi borçlusunu olan mükellef yer almaktadır<sup>189</sup>. Vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Esas olarak bir vergilendirme işleminde, vergi borçlusunu mükellef olup vergi sorumlusu ancak başkasının vergi borcunu ödeme yükümlülüğü taşımakta ve bu yönüyle mükelleften

<sup>183</sup> Kabul Tarihi: 27.10.1999, Yayımlandığı R.G. T. 04.11.1999, S. 23866.

<sup>184</sup> Öner, s. 55.

<sup>185</sup> Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 88.

<sup>186</sup> Öner, s. 55.

<sup>187</sup> R.G. T. 08.02.2015, S. 29261, Kurum: Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı).

<sup>188</sup> Öner, s. 55.

<sup>189</sup> Erginay, s. 52.

ayrılmaktadır<sup>190</sup>. Ayrıca VUK m. 8/4'e göre, kanun hükümlerindeki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı, mükellef kelimesinin geniş anlamda kullanıldığı belirtilmektedir.

Mükellef gerçek veya tüzel kişi olabileceği gibi, cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküller de mükellef olarak kabul edilmektedir. VUK m. 10'a göre tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu oldukları hallerde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idare edenleri veya temsilcileri tarafından yerine getirilir. Temsilciler bu ödevlerini yerine getirmemeleri halinde mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından alınamayan vergiler kendi varlıklarından alınabilecektir. Bu doğrultuda ihbarnamenin muhatabı konumunda, gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller yer alabilecektir.

Vergi borçlusunun ölümü halinde VUK m. 12'ye göre mükelleflerin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılardan her biri mükellefin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olur. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun<sup>191</sup> 641. maddesine göre ise mirasçılar, tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar. VUK'un 23. maddesine göre ise TMK m.641'den farklı olarak mirasçılar mirasın vergi borçlarından müteselsil olarak değil, miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadır<sup>192</sup>. Ancak mirasçılar mirası reddederlerse vergi borcu bulunan mirasın borcu nedeniyle sorumlu olmayacaklardır<sup>193</sup>. Vergi borcundan ancak mirası kabul eden mirasçılar sorumlu tutulacaktır.

Uygulamada mirasçılarının sorumluluğu ile ilgili en sık karşılaşılan sorunlardan biri vefat eden mükellefe ait vergi borcuna ilişkin ihbarnamelerin, miras adına düzenlenip bir mirasçıya tebliğ edilmesi veya yalnızca bir mirasçı adına düzenlenerek diğer mirasçılara herhangi bir ihbarname düzenlenmemesi halidir. Bu şekilde düzenlenen ihbarnameler TMK hükümleri bağlamında müteselsil bir sorumluluğu anımsatmakta, bu şekli ve mahiyeti itibarıyla Vergi Usul Kanunu'ndaki "miras hisseleri oranında sorumlu olma" hükmüne ters düşmektedir. Oysa

<sup>190</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 123.

<sup>191</sup> Kabul Tarihi: 22.11.2001, Yayımlandığı R.G. T. 08.12.2001, S. 24607.

<sup>192</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 138.

<sup>193</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 2004/1522, K. 2004/2048, T. 21.10.2004. (Yaklaşım Dergisi, Y. 13, S. 149, Mayıs 2005, s. 266).

mirasçılarının söz konusu vergi borçlarından sadece miras hisseleri oranında sorumlu olacağı VUK'ta açıkça belirtilmiştir. Bu kapsamda ihbarnamelerin her mirasçı adına düzenlenmesi önem arz etmektedir. Nitekim her mirasçı adına ayrı ihbarnameler düzenlenmemesi uyumsuzlıklara sebebiyet vermektedir. Danıştay'ın bu konuda farklı kararları bulunmaktadır. Bazı kararlarında mirasçılar adına ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesinin bir zorunluluk olmadığı, muris adına düzenlenen ihbarnamenin mirasçılardan birine tebliğinin tarhiyatı kusurlandırıcı nitelikte olmadığı yönünde karar vermiştir<sup>194</sup>. Bu yöndeki kararlarda Danıştay ihbarnamenin mirasçılardan birine tebliğ edilmesinin, her mirasçının miras hisseleri oranında sorumlu olmasının aksine bir durum olmadığını, miras hisseleri oranında sorumluluğun devam ettiğini ileri sürmektedir. Aksi kararlarında<sup>195</sup> ise söz konusu tebliğin tarh işlemini kusurlandırıcı nitelikte olduğundan hareketle ilk derece mahkemesi tarafından tarhiyatın kaldırılması yönündeki kararı onamıştır<sup>196</sup>. İlk görüşteki kararların aksine, mirasçılara ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesinin bir zorunluluk arz ettiği<sup>197</sup> ileri sürülmektedir. Mirasçılara ayrı ihbarnameler düzenlenmediği takdirde bu durum mirasçılarının sorumluluklarının anlaşılabilmesi noktasında bir ihtilafa sebep olmakta ve tarhiyat işleminin kaldırılmasına karar verilebilmektedir. VUK'un 12. maddesi çerçevesinde vergi dairesinin murisin vergi borcu için her mirasçıya hissesi oranında ayrı ihbarname düzenlemesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi miktarının mükellefe doğrudan bildirilmesi ile mükellefin yasal haklarını bizzat kullanabilmesi uygulamadaki uyumsuzlukları giderecektir. Ayrıca cezaların şahsiliği ilkesi gereği ve VUK m. 372 uyarınca murisin ölümü halinde vergi cezaları mirasçıya geçmeyecektir. Murisin

---

<sup>194</sup> “Mirasçılar adına hisseleri oranında ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu durumda, vergi borcunun mirasçılara hisseleri oranında düzenlenecek ihbarnamelerle tebliğ edilmediği gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” Danıştay 4. Dairesi, E. 1994/2828, K. 1995/2687, T. 31.05.1995, www.lexpera.com.tr, (ET. 20.02.2022).

<sup>195</sup> “Muris adına düzenlenen ihbarnamenin varislerden birine tebliğ edilmesi tarh işlemini kusurlandırıcı nitelikte bulunduğu mahkemece tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka aykırılık görülmemiştir.” Danıştay VDDK, E. 2003/255, K. 2004/11, T. 30.01.2004, www.lexpera.com.tr, (ET. 20.02.2022).

<sup>196</sup> Danıştay 3. Dairesi, E. 1995/4820, K. 1996/630, T. 06.03.1996, www.lexpera.com.tr, (ET. 19.02.2022).

<sup>197</sup> “...belirtilen Yasa hükmü uyarınca miras bırakanın vergi borçları için her bir mirasçı adına hissesi oranında ihbarname düzenlenmesi gerektiği açık olduğundan bu usule uyulmaksızın yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.” Danıştay 4. Dairesi, E. 2008/6079, K. 2011/7112, T. 07.10.2011, www.lexpera.com.tr, (ET. 20.02.2022).

ölümü ile vergi cezaları düşer ve murise kesilen vergi cezalarına ilişkin olarak mirasçılara ihbarname düzenlenemez.

## 2.3. İHBARNAMENİN UNSURLARI

Vergi ve ceza ihbarnamelerinin ihtiva etmesi gereken temel unsurlar Vergi Usul Kanunu'nun 35.<sup>198</sup> ve 366.<sup>199</sup> maddelerinde ifade edilmiştir. Bu çerçevede ihbarname, VUK m. 35'te 12 bent halinde sayılan unsurlara sahip, basılı olarak veya elektronik ortamda düzenlenen bir vesikadır<sup>200</sup>. Vergi/ceza ihbarnameleri düzenlenirken bu maddelerde belirtilen unsurların ihbarnamede bulunması, tebliğ edilen ihbarnamenin şekline uygun olarak düzenlendiğinin kabul edilmesi bakımından önem taşımaktadır<sup>201</sup>. Nitekim VUK m. 35 ve m. 366'da yazılı unsurları ihtiva eden bir vesika, ihbarname niteliğini taşıyacaktır<sup>202</sup>. Vergi Usul Kanunu'na göre ihbarnamenin ayrıca şekli bir şartı yoktur<sup>203</sup>. Ancak VUK mük. m. 414'e göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, tahakkuk fişi ile vergi/ceza ihbarnamelerinin şekli ve ihtiva edeceği bilgilerde değişiklik yapmaya ve bunları vergi dairesi adına tanzim

<sup>198</sup> **Madde 35** – *İhbarname aşağıda yazılı malûmatı ihtiva eder:*

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

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

<sup>199</sup> **Madde 366** - *Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur.*

*Ceza ihbarnamesinde aşağıdaki bilgiler bulunur:*

*1. İhbarnamenin sıra numarası; 2. Tanzim tarihi; 3. İlgililerin soyadı, adı ve unvanı; 4. Varsa mükellef numarası; (Mükellef hesap numarası) 5. İlgilinin açık adresi; 6. Olayın izahı; (Kanunun madde ve fıkra numaraları gösterilmek ve mevcut deliller bildirilmek suretiyle) 7. Olayın ilgili bulunduğu vergilendirme veya hesap dönemi; 8. Varsa cezanın ilgili bulunduğu vergiye ait ihbarnamenin tarih ve numarası; 9. Varsa tekerrür ve içtima durumu; 10. Vergi cezasının hesabı ve miktarı; 11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi.*

*Cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır.*

<sup>200</sup> Kızılot, s. 749

<sup>201</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 171.

<sup>202</sup> Davalı idare tarafından davacıya gönderilen yazının 2013 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci Maddesinde yer alan ihbarname muhteviyatını taşıması nedeniyle idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken işlem olduğu hk. Danıştay 9. Dairesi, E. 2012/5001, K. 2015/3150, T. 21.04.2015. (Danıştay Dergisi, Y. 2015, S. 140, s. 333-335).

<sup>203</sup> Özyer, s. 160.

edecek olanları belirlemeye yetkilidir<sup>204</sup>. Bu çerçevede vergi/ceza ihbarnamelerinin şekli yapısı Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Vergi/ceza ihbarnamelerinin muhteviyatı itibariyle içerisinde yer alması gereken unsurlar VUK m. 35'te ve VUK m. 366'da birbirleriyle paralel nitelikte düzenlenmiştir. Uygulamada da vergi ve ceza ihbarnameleri birbirinden farklı unsurları içeren farklı ihbarnameler niteliğinde değildir. Tarh edilen vergi borcunun gösterildiği vergi ihbarnamesi ile kesilen vergi cezasının gösterildiği ihbarnameler arasında unsurları açısından asli nitelikte bir fark yoktur<sup>205</sup>. Sonuç itibariyle “vergi ihbarnamesi” veya “ceza ihbarnamesi” yapısal olarak da şekli olarak da birbirlerinden farklı vesikalar değildir. Vergi ve ceza ihbarnamelerinin unsurları VUK'ta paralel olarak düzenlenmekte ve uygulamada vergi ve cezalar şekli olarak aynı ihbarname ile gösterilmektedir. Tarh edilen vergiye bağlı olarak bir vergi ziyai cezası söz konusu ise vergi ve cezalar aynı ihbarnamede gösterilmektedir. Bu hususlar değerlendirildiğinde, olası bir Vergi Usul Kanunu değişikliğinde ihbarnameye ilişkin hükümlerin her iki maddedeki bilgileri içerecek şekilde “Vergi/Ceza İhbarnamesi” şeklinde düzenlenmesi isabetli olacaktır<sup>206</sup>. Çalışmanın devamında da vergi ve ceza ihbarnamelerinin unsurları ortak olarak değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun “*hatalı tebliğler*” başlıklı 108. maddesine göre, ihbarnamede mükellefin adı, verginin nevi veya miktarı ve dava açma süresi unsurlarının yazılmaması ihbarnamenin esasına etki edecek “unsur noksanlığı” niteliğinde kabul edilmekte ve ihbarnameyi hükümsüz kılmaktadır. Eksiklikleri halinde bir idari işlem olan ihbarnameyi sakatlayan bu unsurlar asli unsur olarak ifade edilebilir<sup>207</sup>. Asli ve tali unsurlardaki belirsizlikler, örneğin asli olan unsurun tali olarak nitelendirilmesi, mükelleflerin hak arama özgürlüklerinin ihlal edilmesine

---

<sup>204</sup> Bu madde ile kendisine yetki tanınan Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi/ceza ihbarnamelerinin ön ve arka yüzünde mükelleflere ve ceza muhataplarına hakları konusunda hatırlatmalarda bulunmaktadır. Ancak Bakanlık bu yetkisini kullanmasa dahi ihbarnamede VUK m.35'te ve m.366'da sayılan hususlara yer vermelidir, aksi halde ihbarname yargı organlarınca geçersiz sayılabilecektir. (Özyer s. 160).

<sup>205</sup> Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s. 3379.

<sup>206</sup> Bahri Öztürk / Funda Başaran Yavaşlar, Vergi Kabahat ve Suçları Tasarısı, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2020, s. 117.

<sup>207</sup> Günday, s. 149.

sebeup olabilmektedir<sup>208</sup>. Kanun koyucu ihbarnameyi hükümsüz kılacak halleri VUK'ta açık ve tahdidi bir şekilde belirtmiştir. Esasen VUK m. 108 ile ihbarnamenin asli unsurları açık bir şekilde belirtilmiştir. İhbarnamede gösterilmesi gereken mükellefin adı, verginin nevi ve miktarı ve vergi mahkemesinde dava açma süresi ihbarnamenin asli nitelikteki unsurlarındandır. Bununla beraber ihbarnamenin görevli olmayan bir vergi dairesi tarafından düzenlenmesi de ihbarnamenin hükümsüz kılınmasına sebep olacaktır. Dolayısıyla ihbarnamenin görevli ve yetkili bir makam tarafından düzenlenmesi ve imzalanması gerekmektedir<sup>209</sup>. İhbarnamede bulunması gereken asli unsurların yokluğu ise ihbarnameyi hükümsüz kılar<sup>210</sup>. Nitekim asli unsurların yokluğunda düzenlenen bir nüsha ihbarname niteliği taşımaktan uzak olacaktır<sup>211</sup>. Bu çerçevede görevli ve yetkili idare tarafından düzenlenen, asli unsurları taşıyan ve bildirim amacıyla mükellefe tebliğ edilen bir yazı ihbarname niteliğine sahip olabilecektir<sup>212</sup>.

VUK m. 108'de sayılan bu unsurların dışında VUK m. 35 ve m. 366 uyarınca ihbarnamede bulunması gereken unsurlarda eksiklikler veya hata olabilmektedir. Bu durumda VUK m. 108'de belirtilmemiş olan eksiklik veya hatalar tali şekil noksanlığı niteliğindedir<sup>213</sup>. Dolayısıyla işlemin sonucunu etkilemeyen, esasa müessir olmayan şekil noksanlıkları ihbarnamenin iptaline sebebiyet vermemektedir<sup>214</sup>. Sakat işlemler idarece geri alma, kaldırma, değiştirme veya düzeltme yollarıyla sona erdirilebileceği gibi, mükellefin açacağı iptal davası ile de ortadan kaldırılabilir<sup>215</sup>. Bu çerçevede ihbarname asli unsurların eksikliği sebebiyle sakatlanırsa, mükellefin açacağı iptal davası ile ihbarname iptal edilebilecektir. Ayrıca VUK m. 121-122 kapsamına giren vergi hataları idare tarafından re'sen veya mükellefin talebiyle düzeltilebilmektedir. İhbarnamenin esasına etki etmeyen sıra

---

<sup>208</sup> Atilla Erkal, “İdari İşlemlerde Usul ve Şekil Sakatlıklarının Sonradan Düzeltilmesi ve Almanya Örneği”, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 2, Aralık 2021, 183-208, s. 190.

<sup>209</sup> Kızılot, s. 754.

<sup>210</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 173; Çağlayan, s. 452.

<sup>211</sup> “... kanunlarda şekli belirtilmiş ihbarname ve ödeme emri niteliğinde bulunmadığı gibi yetkili makamlarca oluşturulmuş ve iptal davasına konu olabilecek kesin ve yerine getirilmesi zorunlu bir idari işlem niteliğini de taşımamaktadır.” Danıştay 9.Dairesi, E. 1981/4372, K. 1982/4613, T. 04.11.1982. (Danıştay Dergisi, Y. 13, S. 50-51, 1983, s. 384.)

<sup>212</sup> Danıştay 9. Dairesi, E. 1991/1096, K. 1991/3345, T. 21.11.1991, www.legalbank.net, (ET. 07.01.2022).

<sup>213</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 102.

<sup>214</sup> Çağlayan, s. 452.

<sup>215</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 103.

numarası, tanzim tarihi, mükellefin açık adresi gibi hususlara ilişkin hata ve eksiklikler ilgili maddede belirtilen düzeltme yolu ile de düzeltilebilecektir. Ancak VUK m. 116-118 kapsamına girmeyen ve ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte olan asli nitelikte hataların “hata düzeltme” yolu ile düzeltilerek geçerliliğinin sağlanması mümkün değildir<sup>216</sup>. İhbarnamenin tali nitelikteki unsurları sonradan düzeltilebilse de asli unsurlardaki sakatlıkların sonradan giderilebilmesi mümkün değildir<sup>217</sup>. Bu çerçevede ihtilafa sebep olan asli nitelikteki hata ve eksiklikler, mükellefin dava yoluna başvurması neticesinde işlemin iptali ile giderilebilecektir.

### **2.3.1. İhbarnamenin Asli Unsurları**

Yukarıda bahsedildiği üzere eksikliği halinde ihbarnamenin hükümsüz kılınmasına neden olacak unsurlar Vergi Usul Kanunu’nun 108. maddesinde sayılmıştır. Bu kapsamda görevli bir makam tarafından düzenlenmiş olan bir ihbarnamenin asli unsurları; mükellefin adı, verginin nev’i ile miktarı ve vergi mahkemesinde dava açma süresidir. İhbarnamede bulunması zorunlu olan bu unsurlardan birinin eksikliğinde işlem sakat hale gelecek ve düzenlenen vesika “ihbarname” niteliğini haiz olmayacaktır.

#### **2.3.1.1. Muhatabın Adı ve Soyadı**

Vergi/ceza ihbarnamelerinde mükellefin veya ceza muhatabının adının ve soyadının mutlaka belirtilmesi gerekmektedir. Vergilendirme işlemine ilişkin irade açıklamasının muhatabının kim olduğu, kimin üzerinde hukuki sonuç doğuracağı ihbarnamede gösterilmelidir<sup>218</sup>. VUK m. 108’e göre mükellefin adının eksikliği halinde ihbarname hükümsüz olacaktır. Her ne kadar maddede mükellefin “adının” eksikliği halinde ihbarnamenin hükümsüz olacağı belirtilse de “ad” kavramı kişinin ön adı ve soyadı olarak yorumlanmalıdır<sup>219</sup>. Nitekim kişinin yasal soyad ve ön adıyla beraber ad unsuru tamamlanmış olacaktır. Ad veya soyadın basit hata niteliğinde sayılmayacak hatalar ile eksik olması veya ihbarnamede doğrudan başkasının ad veya soyadının yazması ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır<sup>220</sup>. Ancak mükellefin

<sup>216</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 49.

<sup>217</sup> Erkal, s. 189.

<sup>218</sup> Gözler, s.835.

<sup>219</sup> Şenyüz, s. 137-138.

<sup>220</sup> Şenyüz, s. 138.

adında veya soyadında yapılan hata mükellefin kim olduğu noktasında bir tereddüt oluşturmaya basit bir harf hatası ise ihbarname geçerli olacaktır<sup>221</sup>.

İhbarnamenin muhatabı eğer bir tüzel kişi ise tüzel kişinin unvanı, şirketin türü gibi bilgiler ihbarnamede belirtilmelidir. Ancak tüzel kişinin unvanına, şirketin türüne<sup>222</sup> ilişkin eksiklikler veya hatalar ihbarnamenin geçerliliğine etki etmeyecektir. Ancak tüzel kişilerin adına ilişkin eksiklikler ihbarnamenin hükümsüz kılınmasına neden olacaktır.

### 2.3.1.2. Verginin Türü

İhbarnamenin hangi vergi türüne ilişkin olarak düzenlenmiş olduğunun belirtilmesi ihbarnamenin ana unsurlarından biri niteliğindedir. Vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamenin hangi vergiye ilişkin olduğu ihbarnamede açıkça belirtilmelidir. Esasen verginin türü, gerçekleştirilen işlemin sebebinin ne olduğu konusunda mükellefi aydınlatmaktadır. Bu çerçevede gerçekleştirilen tarhiyatın hangi vergiye ilişkin olduğundan mükellefin açıkça haberdar olması gerekmektedir. Bununla beraber mükellefe ceza kesilmiş ise hangi ceza türüne ilişkin bir ceza olduğu açıkça belirtilmelidir. Aksi halde gerçekleştirilen tarhın ve kesilen cezanın mükellefe bildirilme amacı yerine getirilmemiş olacaktır. Vergi türünün ihbarnamede gösterilmemesi veya yanlış gösterilmesi sonucunda VUK m. 108 uyarınca ihbarname hükümsüz olacaktır<sup>223</sup>. Asli unsur niteliğinde olan vergi türü belirtilmeden düzenlenen belge ihbarname niteliğine sahip olmayacaktır.

İhbarname hangi vergi türüne ilişkin olarak düzenlenmekte ise söz konusu verginin vergi kodu da ayrıca ihbarnamede gösterilmektedir<sup>224</sup>. Ancak verginin türü

<sup>221</sup> Danıştay 7. Dairesi, 27.04.1971 tarih ve 2443/1507 sayılı Kararı; Danıştay 4 .Dairesi, 18.04.1973 tarih ve 483/877 sayılı Kararı. (Şenyüz, s. 141).

<sup>222</sup> "...tebliğ evrakına yazılan şirket nev'inde yapılan hatanın esasa müessir olmayan bir şekil hatasından öteye gitmediği açıktır." Danıştay 4. Dairesi, E. 1994/3343, K. 1995/970, T. 08.03.1995. www.lexpera.com.tr, (ET. 12.02.2022).

<sup>223</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 1995/2458, K. 1996/219, T. 22.01.1996 www.lexpera.com.tr, (ET. 12.02.2022).

<sup>224</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, vergi türleri, vergiye ilişkin fer'i alacaklar, vergi cezaları gibi vergi dairesi tarafından tahsil edilecek kamu alacaklarının tamamı vergi kodları ile her kod bir vergiyi ifade edecek şekilde düzenlenmiştir. Aşağıda birkaç örnek ile belirtildiği üzere her kod bir vergi türünü ifade etmektedir. Bu kapsamda ihbarnamenin vergi kodu kısmına aşağıda bazı örnekleri olduğu gibi ilgili tarh veya cezaya ilişkin kod yazılmalıdır.

0001 – Yıllık Gelir Vergisi

0010 – Kurumlar Vergisi

0015 – Gerçek Usulde Katma Değer Vergisi

yazılmış olmasına rağmen vergi kodunun yazılmamasının ihbarnamenin geçerliliğine bir etkisi olmayacak ve ihbarname hüküm doğuracaktır. Diğer bir ihtimalde, verginin türü açıkça yazılmamasına rağmen sadece verginin kodunun yazılmış olması halinde ihbarname hükümsüz olarak kabul olunmalıdır. Vergi kodu sadece kod itibariyle vergiyi belirtmekte ise de açıkça hangi vergiye ilişkin olduğu ihbarnamede belirtilmemektedir. Sadece vergi kodunun yazılması suretiyle, vergi türünün de belirtilmiş olduğu iddiası yerinde olmayacaktır. Vergilendirmede belirlilik ilkesi gereği, vergilendirmeye ilişkin işlem ve kurallar açık, net ve anlaşılabilir olmalıdır<sup>225</sup>. Dolayısıyla ihbarnamenin hüküm ifade edilebilmesi için mutlaka vergi türünün açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir.

VUK m. 34'e göre nev'i ve doğuşu itibariyle ayrı olan vergiler için ayrı ihbarnameler düzenlenmesi gerekmektedir. Mükellefin bir vergilendirme dönemine ilişkin yapılan vergi incelemesi neticesinde, örneğin hem gelir vergisine hem de katma değer vergisine ilişkin tarhiyat yapılacak ise vergiler aynı döneme ait olsa dahi, iki vergi türü aynı ihbarnamede düzenlenemeyecektir<sup>226</sup>. Katma değer vergisi için ayrı, gelir vergisi için ayrı ihbarname düzenlenmelidir. Bununla beraber aynı tür vergiye ilişkin ancak farklı dönemlere ait olan tarh işlemleri, verginin doğuşu itibariyle farklı olduğu için ayrı ihbarnameler düzenlenmek suretiyle mükellefe tebliğ edilecektir. Birden fazla verginin aynı ihbarname ile tebliğ olunabilmesi için vergilerin türü de doğuşu da aynı olmalıdır<sup>227</sup>. Vergiler bu şartları sağladıkları takdirde aynı ihbarname ile tebliğ olunsalar dahi her tarh işlemi ayrı bir idari işlem niteliği taşımaktadır<sup>228</sup>. Bununla beraber vergi tarhiyatıyla beraber mükellefe ceza kesilecekse aynı ihbarnamede kesilen ceza da gösterilmektedir. Bu durumda vergi türü için ayrı vergi cezası için ayrı ihbarname düzenlenmesine gerek yoktur. Ancak

---

3073 – Usulsüzlük Cezası

3078 – Kaçakçılık Cezası

3080 – Vergi Ziyası Cezası

Tamamı için: Gelir İdaresi Başkanlığı ([https://intvrg.gib.gov.tr/vergi\\_turleri\\_tr.html](https://intvrg.gib.gov.tr/vergi_turleri_tr.html)) ET: 20.03.2022.

<sup>225</sup> Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 172; Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., 2013, 1259-1308, s. 1290.

<sup>226</sup> Özyer, s. 156.

<sup>227</sup> “Buna karşılık uygulamada olduğu gibi, ikmalen veya re’sen tarh olunan gelir vergisine bağlı olarak aynı şekilde tarh edilen geçici verginin türü de doğuşu da aynı olduğundan, gelir vergisi tarhiyatı ile birlikte aynı ihbarnameyle mükellefe tebliğ olunabilir.” Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 175.

<sup>228</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 175.

mükellefe veya ceza muhatabına sadece ceza kesilecek ise vergi tarhına ilişkin kısım boş bırakılarak ilgili ceza ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir.

İYUK m. 5'e göre *"Her idari işlem aleyhine ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile de dava açılabilir."* Esasen vergilerin nev'i ve doğuşu itibariyle ayrı ihbarnameler ile düzenlenmesi gerekliliği bu madde ile paralellik taşımaktadır. 07.04.2021 tarihli Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin<sup>229</sup> 53. maddesinde ise vergi inceleme raporlarının mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibariyle ayrı ayrı düzenleneceği belirtilmektedir. Bu husus da her vergi türü ve vergilendirme dönemi için ayrı ihbarname düzenlenmesi gerekliliğini göstermektedir. Vergi inceleme raporlarının vergi türü ve dönemine ilişkin olarak ayrı ayrı düzenlenmesi ihbarname ile paralel bir işleyişe sahiptir. Türü veya doğuşu farklı olan vergilerin tarhları arasında maddi-hukuki yönden bağıllık veya sebep-sonuç ilişkisi bulunmayacağı için, bu vergiler aynı ihbarnamede yer alsalar dahi her bir işleme ayrı ayrı dava açılması gerekecektir<sup>230</sup>. Bununla beraber uzlaşma veya cezalarda indirim gibi diğer yasal yollara başvurulması halinde de her idari işlem için ayrı ayrı talepte bulunmak gerekecektir<sup>231</sup>. Bu yüzden nev'i ve doğuşu itibariyle ayrı vergilerin her bir vergi tarhiyatı için ayrı ihbarnameler ile düzenlenmesinde hem karışıklıkların önlenmesi adına hem de yasal hakların daha açık ve kolay bir şekilde kullanılabilmesi adına yarar vardır<sup>232</sup>.

### 2.3.1.3. Vergi ve Cezanın Miktarı

Tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezanın miktarı ihbarnamede mutlaka açık bir şekilde belirtilmelidir. Vergi ve ceza miktarının belirtilmesi ihbarnamenin asli unsurlarından biridir. İhbarname ile beraber mükellef ödemesi gereken vergi ve cezanın miktarından haberdar olmaktadır. Dolayısıyla muhatap adına tarh edilen vergi veya kesilen cezanın miktarının ne kadar olduğunun ihbarnamede gösterilmemesi, mükellefin vergi ve/veya cezadan ihbarnamenin tebliği ile haberdar

<sup>229</sup> R.G. T. 07.04.2021, S. 31447, Kurum: Hazine ve Maliye Bakanlığı.

<sup>230</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 175.

<sup>231</sup> Özyer, s. 156.

<sup>232</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 175-176.

edilmesi amacına aykırılık teşkil etmektedir<sup>233</sup>. Bu çerçevede vergi ve cezanın miktarı, ihbarnamede bulunması gereken asli nitelikte bir unsurdur. Tahsil edilmesi gereken vergi ve ceza miktarının net bir şekilde yazması gerekmektedir. Örneğin yalnızca matrahın yazılmış olması vergi ve ceza miktarının gösterilmiş olduğu anlamına gelmez. Ancak vergi/ceza ihbarnamelerinde vergi ve ceza miktarı belirtilse de gecikme faizi hiçbir zaman yer almaz<sup>234</sup>. Bu çerçevede gecikme faizinin miktarının ihbarnamede belirtilmediği iddiasıyla ihbarnamenin hükümsüz kılınabilmesi mümkün olmayacaktır.

VUK m. 108’de belirtildiği üzere ihbarnamede vergi veya cezanın miktarına ilişkin eksiklik bulunması esasa müessir bir şekil hatası niteliğindedir. Mükellefe tarh edilen ve tahakkuk etmesiyle beraber ödenmesi gereken vergi ve ceza miktarının ihbarnamede mutlaka belirtilmesi gerekir. Aksi halde ihbarname hükümsüz hale gelecek ve mükellefe tebliğ edilmiş olan vesika “ihbarname” niteliğini haiz olmayacaktır.

#### **2.3.1.4. Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi ve Şekli**

Anayasa’nın 125. maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır. İdari işlemlere karşı dava açılabilmesi Anayasa ile bireylere tanınmış bir haktır. Anayasa’nın 40. maddesinin 2. fıkrasında ise genel itibarıyla devletin işlemlerine karşı itiraz şekli; “Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır” şeklinde ifade edilmektedir. Nitekim başvuru yollarının gösterilmesi mükellefin hak arama özgürlüğünü sağlamak ve kolaylaştırmak adına bir Anayasal zorunluluk niteliğindedir<sup>235</sup>. Mükellef kendisine ihbarname ile bildirilmiş olan tarhiyata ve ceza kesme işlemine karşı ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Nitekim vergilendirme işlemine karşı yargı yoluna başvurulabilmesi mükellefin en doğal hakkıdır. Aksi halde mükellefin hukuki dinlenilme hakkı ile beraber hak arama hürriyeti kısıtlanmış olacaktır<sup>236</sup>.

<sup>233</sup> Ahmet İnneci / Neslihan Coşkun Karadağ, “Vergi Usul Kanunu’na Göre Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, Maliye Dergisi, S. 169, Temmuz- Aralık 2015, 55-69, s. 58.

<sup>234</sup> İmran Semiz, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 181.

<sup>235</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 2005/134, K. 2006/2156, T. 03.11.2006 (Çağlayan, s.450).

<sup>236</sup> Yüce/Çelik, s. 165.

Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesine göre ihbarnamede, yetkili ve görevli vergi mahkemesinin ve dava açma süresinin belirtilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda ihbarname düzenlenmesiyle Anayasa m. 40/2'nin gereği yerine getirilmiş olmaktadır<sup>237</sup>. Ancak ceza ihbarnamelerinin muhteviyatını düzenleyen VUK m. 366'da ceza ihbarnamelerinde dava açma süresinin belirtilmesi gerektiği düzenlenmişse de vergi mahkemesinde dava açma şekli, açılan davalarda görevli ve yetkili vergi mahkemesinin yazılması gerektiği düzenlenmemiştir. VUK m. 35'te olduğu gibi VUK m. 366'da ceza ihbarnamelerinde de "vergi mahkemesinde dava açma şekli"nin gösterilmesi gerektiği belirtilmelidir. Bu çerçevede mükellef ihbarnamenin kendisine

VUK m. 108'e göre dava açma süresinin yazılmaması esasa müessir bir hata olarak kabul edilmekte olup dava açma süresinin yazılmadığı veya yanlış yazıldığı<sup>238</sup> bir ihbarname geçersiz olacaktır. İdari işleme karşı başvuru yollarının ve süresinin gösterilmemesi asli bir usul sakatlığı olup işlemi sakatlar<sup>239</sup>. Nitekim dava açma süresinin ihbarnamede gösterilmesi Kanun'da açık ve tereddüde mahal vermeyecek şekilde belirtilmiştir. Dava açma süresini belirtmeden düzenlenmiş olan bir ihbarname ise ihbarname niteliği taşımadığı için hüküm ihtiva etmeyecektir<sup>240</sup>. Bununla beraber idarenin dava açma süresini belirtmemesi, Anayasa'nın 40. maddesine aykırılık teşkil etmekle beraber hukuki güvenlik ilkesinin de ihlal edilmesine sebebiyet verecektir<sup>241</sup>. İhbarnamede dava açma süresinin yazılmaması veya hatalı yazılması durumunda ihbarnamenin hükümsüz kılınacağı noktasında herhangi bir ihtilaf söz konusu değildir. Ancak ihbarnamede vergi mahkemesinin veya uzlaşma merciinin yazılmamış olması yahut hatalı yazılması esasa müessir bir hata olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla ihbarnamedeki yetkili vergi mahkemesine ilişkin eksiklikler veya uzlaşma kapsamına giren vergi veya cezaya ilişkin olarak uzlaşma merciinin belirtilmesi ile ilgili eksiklikler ihbarnameyi

<sup>237</sup> Baykara, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Ceza Hukuku, s. 246.

<sup>238</sup> Danıştay 3. Dairesi, E. 1984/484, K. 1984/2972, T. 24.10.1984, (Yüce/Çelik, s. 165).

<sup>239</sup> Çağlayan, s. 450.

<sup>240</sup> "...ihbarnamede, vergi mahkemesinde dava açma süresinin gösterilmediği anlaşılmakta olup, bahsi geçen ihbarnamenin kanunda belirlenen ihbarnamede yer alması zorunlu unsurları ihtiva etmediği ve dolayısıyla ihbarname niteliği taşımadığı açık olduğundan, içerdiği şekil noksanlığı nedeniyle hukuken hükümsüz olduğuna..." Danıştay 9. Dairesi, E. 2008/8506, K. 2010/5692, T. 02.11.2010.

<sup>241</sup> Danıştay 13.Dairesi, E. 2012/1718, K. 2013/2862, T. 07.11.2013, www.legalbank.net, (ET. 07.03.2022).

hükümsüz kılamayacaktır<sup>242</sup>. Ancak mükellefin hangi mahkemede dava açabileceğinin ihbarnamede gösterilmesi, görevli ve yetkili yargı yeriyle alakalı tereddütleri engelleyecektir<sup>243</sup>. İhbarnamede belirtilen vergi veya cezanın uzlaşma kapsamına girmemesine rağmen ihbarnamede uzlaşma mercii gösterilmesi mükellefi uzlaşmaya başvurabileceği düşüncesine sevk edebilecektir. Bu durumda uzlaşma mercii bildirilen ihbarnamenin yeniden düzenlenmesi gerekir, nitekim mükellef bu yanılsama ile dava açma ve cezalarda indirim haklarını kaybedebilecektir<sup>244</sup>.

### **2.3.2. İhbarnamenin Tali Unsurları**

İhbarnamede bulunması asli nitelikte olan unsurlar, Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde sayılan ve eksikliklerinde ihbarnameyi hükümsüz hale getirecek unsurlardır. Kanun'da bu unsurlar sayıldığı için genişletilmesi mümkün değildir. Ancak bu unsurlar haricinde ihbarnamenin içeriğinde bulunması gereken diğer unsurlar da VUK m. 35 ve VUK m. 366'da yer almaktadır. Bu unsurlar tali nitelikte olup eksiklikleri ihbarnameyi hükümsüz hale getirmeyecektir.

#### **2.3.2.1. İhbarnamenin Sıra Numarası ve Tanzim Tarihi**

Vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamelerin işlenebilmesi için her takvim yılına ilişkin tarh defteri tutulmaktadır<sup>245</sup>. İhbarnamedeki sıra numarası, ilgili vergi dairesinin ihbarnameyi tarh defterine işlemesiyle beraber bilgisayar tarafından verilen, benzeri olmayacak bir sıra numarasıdır. Sıra numarası ihbarnameye ilişkin kayıtların hem vergi idaresi tarafından hem de mükellef tarafından tespit ve takip olunmasını kolaylaştırmaktadır. İhbarnamenin sıra numarasının ihbarname üzerinde gösterilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesine göre ihbarnamenin ne zaman düzenlendiğine ilişkin tanzim tarihi ihbarname üzerinde gösterilmelidir. Bu husus da sıra numarası gibi daha çok idarenin iç işleyişine ilişkin olmakla beraber idarenin kayıt nizamı açısından önem taşımaktadır. Esasen ihbarnamede tanzim tarihinin

<sup>242</sup> “Uzlaşma komisyonunun gösterilmemesinin esasa müessir şekil hatası olmadığı...”. Danıştay 3. Dairesi, E. 1989/53, K. 1991/198, T. 29.01.1991 (Danıştay Dergisi, S. 82-83, 1992, s. 255).

<sup>243</sup> Emin Koç, “Türk Hukuku’nda Devlet İşlemlerine Karşı Başvuru Yollarını Gösterme Yükümlülüğü”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 145, Y. 2019, 301-347, s. 305.

<sup>244</sup> Özyer, s. 1084.

<sup>245</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 03.01.2001 tarihli 303 sayılı, Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğine Dayanılarak Hazırlanan Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m.83.

bulunmasının ve mükellefe bu bilginin bildirilmesinin doğrudan mükellef üzerinde sonuç doğuracak bir etkisi yoktur. Nitekim vergi idaresi tarafından düzenlenmiş ancak mükellefe tebliğ edilmemiş bir ihbarname hukuki sonuç doğurmamaktadır. Bununla beraber vergi dairesinin ihbarnameyi düzenlemiş olduğu günün, mükellefin yasal haklarını kullanmasına ilişkin sürelerle bir etkisi yoktur. Anayasa m. 125'e göre idari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden itibaren başlamaktadır. Bu çerçevede ancak ihbarnamenin tebliği ile ihbarname hukuki sonuç doğuracak ve tebliğin yapıldığı günü izleyen günden itibaren ilgili süreler başlayacaktır.

Mükellef kendisine tebliğ edilen ihbarname neticesinde tarhiyata veya kesilen cezaya karşı dava açmak istediğinde dava dilekçesinde dava konusu olacak ihbarnamenin sıra numarasını, tanzim tarihini ve tebliğ tarihini belirtmelidir. Lakin mükellefe aynı gün birden fazla ihbarname tebliğ edilmiş olması da olasıdır. Dava açılmak istenen ihbarnamenin belirliliği ve doğru bir şekilde gösterilebilmesi açısından sıra numarası ve tanzim tarihi önem taşımaktadır. Bununla beraber kendisine birden fazla ihbarname tebliğ edilen mükellefin uzlaşma, cezalarda indirim gibi diğer yollara başvurması halinde de hangi ihbarnameye karşı bu hakların kullanılacağı noktasında sıra numarası ve tanzim tarihi kolaylık sağlamaktadır. Sonuç olarak tebliğ tarihi yasal hakların kullanılmasına ilişkin süreler bakımından önem taşımaktadır, ihbarnamenin sıra numarası ve tanzim tarihi ise bir nevi ihbarnamenin ayırt edici kimliği niteliğindedir.

İhbarnamede sıra numarasının veya tanzim tarihinin yazılmamış olması veya hatalı yazılmış olması esasa müessir bir hata niteliği taşımamaktadır<sup>246</sup>. Bu eksiklikler olsa dahi ihbarname hüküm doğuracak ve bu eksiklikler gerekçesiyle iptali mümkün olmayacaktır.

#### **2.3.2.2. Muhatabın Açık Adresi**

Mükellefin açık adresinin ihbarnamede bulunması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde belirtilmiştir. Ancak ihbarnamede mükellefin adresinin eksikliği veya adresin hatalı belirtilmesi durumu esasa müessir bir hata oluşturmamaktadır. Dolayısıyla adrese ilişkin eksiklik veya hatalar ihbarnameyi

---

<sup>246</sup> Danıştay 11. Dairesi, 27.02.1979 tarih ve 1976/2192 sayılı Karar (Şenyüz, s. 141).

hükümsüz kılmaz<sup>247</sup>. Lakin ihbarnamede ve dolayısıyla tebligat evrakında da mükellefin açık adresinin yazılmaması veya hatalı yazılması tebligatın gerçekleşmesini güçleştirerek tebliğin gecikmesine sebep olabilir. Nitekim ilgiliye tebliğ edilemeyen bir ihbarname henüz hüküm doğurmamış nitelikte olacaktır. İhbarnamede mükellefin açık adresi doğru ve eksiksiz bir şekilde yazılmalı, bu hususta bir hata ile tebliğin gerçekleştirilemeyerek gecikmesi suretiyle tarh zamanaşımının sona ermesine sebep olunmamalıdır.

### 2.3.2.3. Vergilendirme Dönemi ve Verginin Matrahı

Vergilendirme işlemine ilişkin hususların vergi/ceza ihbarnamesinde ayrıntılı olarak gösterilmesi gerekir. Eğer tarh edilecek bir vergi var ise VUK m. 35'e göre vergilendirme dönemi, verginin matrahı ve hesabı ihbarnamede belirtilmelidir. Mükellefe ceza kesilmesini gerektiren bir durum var ise VUK m. 366 uyarınca cezaya ilişkin olayın ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi ve cezanın hesabı ihbarnamede belirtilmelidir. Ancak bu hususlar ihbarnamenin asli unsurları niteliğinde değildir.

Vergi ve cezanın ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi ihbarnamede açıkça belirtilmelidir. Bu şekilde mükellef gerçekleştirilen tarhiyatın ve kesilen cezanın hangi döneme ait olduğundan haberdar olacaktır. Ancak bu durumun eksik veya yanlış oluşu VUK m. 108'e göre esasa müessir bir hata olarak kabul edilmemektedir<sup>248</sup>. İhbarnamede tarh edilen veya kesilen cezanın<sup>249</sup> hangi döneme ait olduğunun yanlış veya eksik olması ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte değildir<sup>250</sup>. Bununla beraber aynı tür vergiye ilişkin olan ancak birden fazla dönemi kapsayan tarhiyat ve cezaların ayrı ihbarnamelerle düzenlenmesi gerekmektedir. Birden fazla dönemi kapsayan vergi ve cezaların tek ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi mükellefin doğrudan ilgili ihbarnameye karşı yasal haklarını kullanmasını

<sup>247</sup> “İhbarnamede, sadece kapı numarasının yanlış yazılması, ihbarnameyi hükümsüz kılmaz.” Danıştay 4. Dairesi, E. 1969/646, K. 1970/696, T. 12.02.1970, (Kızılot, s. 755).

<sup>248</sup> Danıştay 3. Dairesi, E. 1986/2898, K. 1987/762, T. 18.03.1987, (Yüce/Çelik, s. 146).

<sup>249</sup> Ceza ihbarnamesinde dönemin yanlış yazılması esasa etkili nitelikte değildir. Danıştay 4. Dairesi, 31.05.1973 tarih ve 4494/3117 sayılı Kararı. (Şenyüz, s.141).

<sup>250</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 1973/2728, K. 1974/1233, T. 09.05.1974, (Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 1, s. 755).

güçleştirecektir. Nitekim mükellef, farklı dönemlere ait vergi veya cezaların bazı dönemleri için uzlaşma yoluna, bazı dönemleri için dava yoluna gitmek isteyebilir<sup>251</sup>.

Vergi/ceza ihbarnamesinde verginin matrahının, oranının ve hesabının belirtilmesi gerekmektedir. Bu şekilde mükellef ödemesi gereken vergi miktarının ne şekilde hesaplanmış olduğu konusunda bilgi sahibi olabilecektir. Verginin matrahının, oranının ve hesabının belirtilmesi, vergi miktarının belirtilmesinden farklı olarak ihbarnamenin asli unsurları niteliğinde değildir. Vergi miktarı bu unsurların hesaplanması suretiyle ortaya çıkmakta olup nihai vergi borcunu ortaya koymaktadır. Miktarın ne şekilde hesaplandığına ilişkin olarak verginin matrahının, oranının, hesabının gösterilmemesi veya yanlış gösterilmesi ihbarnamenin esasına etki edecek bir hata niteliğinde değildir<sup>252</sup>. İhbarnamede vergi matrahı, oranı veya hesabı gösterilmese dahi ihbarname geçerli olacaktır<sup>253</sup>. Ancak bu hususlarda yapılan hata neticesinde vergi miktarında bir hata meydana gelir ise ihbarnamenin hükümsüz olması mümkün olacaktır.

#### **2.3.2.4. İkmalen veya Re'sen Vergi Tarhını Gerektiren Sebepler ve Kesilen Cezaya İlişkin Olayın İzahı**

Vergi/ceza ihbarnamesinde gerçekleştirilen tarhiyatın ve kesilen cezanın nedeni kısa ve açık bir şekilde belirtilmelidir. İhbarname düzenlenirken bu hükmün yerine getirilmesi amacıyla, tarh veya cezanın sebebi olarak VUK hükümlerine işaret edilmektedir. Örneğin, “213 sayılı Kanun’un 30. maddesine göre re’sen vergi tarh edilmiş; aynı Kanun’un 341. maddesine göre vergi ziyai cezası kesilmiştir” veya “BS formunun süresinde verilmemesi sebebiyle VUK mükerrer madde 355/1 gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmiştir” şeklinde ifadelerle tarhiyatın sebebi ve kesilen cezaya ilişkin olay kısaca izah edilmektedir. Zaten VUK m. 366’da olayın izahının, kanun maddeleri gösterilmek ve mevcut delillerin bildirilmesi suretiyle ihbarnamede belirtilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu çerçevede İhbarnamede bulunması

---

<sup>251</sup> Özyer, s. 156.

<sup>252</sup> İhbarnamelerde vergi matrahı ile vergi oranının gösterilmediği nedeniyle davacının ihbarnamelerin iptaline yönelik iddiasında isabet görülmemiştir. Danıştay 3. Dairesi, E. 1990/2908, K. 1992/2829, T. 22.09.1992, www.legalbank.net, (ET. 07.03.2022).

<sup>253</sup> Danıştay 3. Dairesi, E. 1990/2915, K. 1992/2728, T. 22.09.1992; Danıştay 9. Dairesi, E. 1992/3462, K. 1993/766, T. 23.02.1993, www.legalbank.net, (ET. 07.03.2022).

gereken tarhiyatın ve cezanın sebepleri detaylıca olayı izah etmemekte, tarh veya ceza gerekçelerini açıklamamaktadır.

Vergi/ceza ihbarnamesinde tarhiyatın veya cezanın sebebinin örneklerde olduğu gibi kısa ve açık bir ifadeyle ifade edilmesi yeterlidir. Bu “sebe” sadece kısa bir ifade ile mükellefi konudan genel çerçevede haberdar etmeyi amaçlamaktadır. Gösterilmiş olan sebep tarh veya cezanın gerekçesi niteliğinde kabul edilemez. Bahsedildiği üzere kısa bir şekilde ifade edilen sebep ile mükellefin cezalı tarhiyatın ne gerekçeyle gerçekleştirildiğinden haberdar edilmiş olduğundan söz edilemez. İhbarnameye konu olan tarh veya cezanın gerekçesi ancak takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporu vb. olabilecektir. Tarhiyata veya kesilen cezaya ilişkin izahın ihbarnamede belirtilmemesi, ihbarnamenin hükümsüz olmasına sebebiyet vermemektedir.

#### **2.3.2.5. Ceza İhbarnamesine Münhasır Unsurlar**

Ceza kesilmesi özelinde ilgili bulunduğu vergi için düzenlenen ihbarnameden ayrı bir ihbarname düzenlenmiş ise “ilgili vergi ihbarnamesine ait tarihin ve numaranın” ceza ihbarnamesinde gösterilmesi gerekir. Ancak ceza ihbarnameleri üzerinde gösterilen ilgili vergi ihbarnamesine ait tarih ve numarada eksiklik veya hataların varlığı, ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte değildir<sup>254</sup>. Bu husus tali şekil eksikliği niteliğindedir.

Eğer vergi cezasının işlenmesi hususunda tekerrür ve içtima durumları var ise bu durumun varlığı da ihbarnamede belirtilir. Cezanın miktarı bu hususların varlığına göre değişeceği için ihbarnamede gösterilmelidir. Vergi ziyai cezasına sebep olan kişinin eylemlerinin tekerrür veya içtimaya konu olması halinde, bu durumun ihbarnamede belirtilmemesi ihbarnameyi hükümsüz kılmaz.

#### **2.3.3. İhbarname Ekleri**

Vergi/ceza ihbarnamesi ile vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen tarhiyatın ve kesilen cezanın mükellefe bildirilmesi amaçlanmaktadır. Mükellef tarh ve cezadan, hukuki anlamda ilk defa ihbarname ile haberdar olmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 35. maddesinin son fıkrasında takdir komisyonu kararının ve vergi

<sup>254</sup> Danıştay 7. Dairesi, E. 1987/742, K. 1987/1977, T. 22.09.1987, (Kızılot, s. 755).

inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bununla beraber mükellefe vergi cezası kesilmesi durumunda VUK m. 366'ya göre, cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak ile vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu noktada vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, ceza tutanakları, yoklama fişi, düzeltme fişi gibi tarhiyata ve ceza kesme işlemine ilişkin belgelerin birer örneğinin ihbarnameye eklenerek mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>255</sup>. Gerçekleştirilen tarh ve ceza kesme işlemi bu belgelere dayanılarak yapılmışsa söz konusu belgelerin ihbarnameyle beraber tebliğ edilmesi zorunludur. Esasen ihbarname ekleri ihbarnamenin mütemmim cüzü niteliğindedir.

Vergi inceleme raporuna dayanarak vergi tarh edilmesi ve ceza kesilmesi halinde, inceleme raporunun eki olan ve bu rapora dayanak teşkil eden vergi tekniği raporu (VTR) da ihbarnameye eklenmelidir. Vergi tekniği raporu, mahremiyet kapsamına giren bilgilerin kapatılması suretiyle mükellefe ihbarnameyle beraber tebliğ edilebilecektir<sup>256</sup>. Nitekim vergi inceleme raporu, eki olan vergi tekniği raporuyla bir bütündür. Vergi inceleme raporunun ekleriyle beraber tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu noktada vergi inceleme raporunun eki olan VTR'nin ihbarnameye eklenmesi zorunluluğu da VUK m. 35 ve VUK m. 366 hükümlerine dayanmaktadır. Bununla beraber eğer vergi inceleme raporunda, başka bir vergi dairesine bağlı bir mükellef hakkında düzenlenmiş VTR dayanak olarak gösterilmiş ise hakkında VTR yazılan mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinden VTR temin edilmeli ve ihbarnameye eklenmelidir<sup>257</sup>.

İhbarnamenin ekleri olan takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanaklar, numaraları ve tarihleri “ihbarname ekleri” kısmında belirtmek suretiyle ihbarname nüshasında gösterilmelidir. İhbarname eklerine ilişkin tarih ve numaraların eksik veya hatalı yazılması ihbarnamenin geçerliliğine etki etmeyecektir<sup>258</sup>. İhbarname esasına dayalı vergilerde tarhiyata dayanak oluşturan eklerin ihbarnameye eklenmemesi ise hukuki

<sup>255</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m.85.

<sup>256</sup> Doğan Şenyüz / Recep Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, TBB Dergisi, S. 155, 2021, 79-145, s. 131.

<sup>257</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m. 86.

<sup>258</sup> Danıştay 4. Dairesi, 24.10.1978 tarih ve 757/3188 Sayılı Karar. (Şenyüz, s. 142).

sorunlara sebebiyet vermektedir. İhbarname eklerinin ihbarname ile beraber tebliğ edilmemesinin ihbarnameyi hükümsüz kılıp kılmayacağı meselesi tartışmalı olup çalışmanın üçüncü bölümünde değerlendirilecektir.

## **2.4. İHBARNAMENİN OLUŞTURULMA SÜRECİ VE TEBLİĞİ**

Çalışmanın önceki kısımlarında bahsedildiği üzere ihbarnameye vergi alacaklısı olan devlet adına idare ve vergi borçlusu konumunda olan mükellef taraf olmaktadır. Ancak idare ihbarnamenin tarafı olmaktan daha üstün yetkilere sahiptir. Vergilendirme işlemlerini yapma yetkisine sahip olan vergi idaresi, ihbarnamenin oluşturulması, düzenlenmesi ve tebliği noktasında yetki sahibidir. Çalışmanın bu kısmında ihbarnamenin idare bakımından işleyişine ilişkin hususlara değinilecektir.

### **2.4.1. İhbarnameyi Düzenleyen Makam**

İhbarnamelerin görevli ve yetkili makam tarafından düzenlenmiş olması ihbarnamenin geçerliliği bakımından önem taşımaktadır. Görevli ve yetkili bir vergi dairesi tarafından düzenlenmemiş ihbarnamenin ise hüküm ifade etmeyeceği kabul olunmaktadır. Dolayısıyla bu alt başlıkta ihbarnameyi düzenlemeye görevli ve yetkili makamın, hangi makam olacağına değinilecektir.

#### **2.4.1.1. Görev**

İdari birimlerin yapacağı veya yapmaya mezu olduğu işler idari birimlerin görev alanını oluşturmaktadır. Vergilendirme işlemlerinde ise görevli makamlar, Vergi Usul Kanunu'nun 1. ve 2. maddelerine göre gümrük idareleri hariç genel bütçeli kurumlar, il özel idareleri ve belediyelerdir<sup>259</sup>. VUK m. 4'e göre vergi dairesi, mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. Bu maddede vergi dairesinin hukuki niteliği tanımlanmakla beraber, görev ve yetki öğelerinin de zımnen ifade edilmiş olduğu söylenebilir. Bununla beraber vergi dairesinin tanımı ve görevleri, Vergi Usul Kanunu dışında Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği<sup>260</sup> ile Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nde<sup>261</sup> detaylı olarak belirtilmiştir. Bu kapsamda vergi dairesinin

<sup>259</sup> Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, s. 49.

<sup>260</sup> R.G. T. 08.02.2015, S. 29261, Kurum: Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) , Yürürlüğe Giriş Tarihi: 08.02.2015.

<sup>261</sup> R.G. T. 24.12.1994, S. 22151, Yürürlüğe Giriş Tarihi: 24.12.1994.

görevleri temel olarak; vergi beyannamelerini almak, vergiyi tarh etmek, verginin tahakkuk ettirilmesini sağlamak, 6183 sayılı Kanun doğrultusunda bir tahsil dairesi olarak vergiyi tahsil etmek ve cebri icra işleminin tesisini sağlamak, yükümlülere tespit etmek, yükümlüler hakkında bilgi toplamak, vergi idaresinin vergi uyuşmazlıklarında temsilini sağlamaktır<sup>262</sup>.

Vergi/ceza ihbarnamesini düzenleme konusunda görevli makam vergi dairesidir. Vergi dairesi ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen verginin ve ceza kesilmişse kesilen cezanın, bir ihbarname düzenlenmek suretiyle mükellefe bildirilmesini sağlamakla görevlidir. Eğer vergi/ceza ihbarnamesi görevli bir makam tarafından tanzim edilmez ise Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesine göre ihbarname hükümsüz olacaktır. Netice olarak görevli bir makam tarafından düzenlenmeyen ihbarname, bir ihbarname niteliğini haiz olmayacaktır.

İl özel idareleri ve belediyeler kanunlar ile sınırlı kalmak kaydıyla bazı vergileri tarh etme ve toplama yetkisine sahiptir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda ifade edilen belediye gelirlerinin tarh edilmesi ve emlak vergisinin toplanması noktasında görevli idare, belediyelerdir. Belediyeler kendi örgütleri aracılığıyla, toplayacağı vergilere ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini gerçekleştirebilir ve bu vergilere ilişkin olarak vergi denetimi yapabilirler<sup>263</sup>. Belediyelerde vergi gelirlerinin tahsili için oluşturulmuş olan birimler, “vergi dairesi” adını almasalar dahi VUK'ta tanımlanan “vergi dairesi” sıfatı ile görev yaparlar ve bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri ile aynı yetkilere sahiptir<sup>264</sup>. Belediye vergilerinde esas olarak bildirim ve beyanname verilmesi usulüne dayanılarak vergi tarh edilmektedir. Ancak gerçekleştirilen denetim neticesinde beyanda bulunulmadığı veya eksik beyanda bulunduğu tespit olunursa idarece tarh yoluna başvurulabilir. Belediye vergi denetim memurlarının gerçekleştirdiği denetim neticesinde yapılacak tarhiyat, belediye tarafından vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenmek suretiyle mükellefe bildirilmektedir<sup>265</sup>. Bu kapsamda belediye vergilerine ilişkin olarak ihbarname düzenlenmesi gerektiği hallerde ihbarname düzenlemeye görevli makam, belediyeler olacaktır.

<sup>262</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 104-106.

<sup>263</sup> Çağan, s. 207.

<sup>264</sup> Öner, s. 57.

<sup>265</sup> Arıkoğlu, s. 11.

#### 2.4.1.2. Yetki

Vergi/ceza ihbarnamelerini düzenleme noktasında görevli olan makam bahsedildiği üzere vergi daireleridir. Ancak ilgili vergi kanunlarında vergi dairelerinin yetki alanları sınırlandırılmakta, vergilendirme işlemini mükelleflere hangi vergi dairesinin gerçekleştireceği konusu, ikametgâh/iş yeri adresi ve verginin nev'i gibi faktörler ile farklılaşabilmektedir. Dolayısıyla vergi dairesinin coğrafik sınırlarla çizilmiş belirli alanlarda, ilgili vergiye ilişkin olarak işlem yapabilmesi vergi dairesinin yetki alanını oluşturmaktadır<sup>266</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 4. maddesinin 2. fıkrasına göre mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenmektedir. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 106. maddesine göre gelir vergisi, mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edilir ancak mükellefin iş yeri ve ikametgâhı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunuyorsa Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde, mükellefe bildirilmek kaydıyla iş yerinin bulunduğu yerin vergi dairesince vergi tarh olunur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 6. fıkrasına göre, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre ise motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından tahakkuk ettirilmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 43. maddesine göre katma değer vergisi, mükellefin iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunmaktadır. Ayrıca ilgili vergi kanunlarında mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ilişkin özel durumlar da düzenlenmektedir. Vergi kanunlarından anlaşıldığı üzere, genel itibariyle vergi dairelerinin yetki alanları yer ve konu bakımından sınırlandırılarak belirlenmektedir<sup>267</sup>.

Vergi/ceza ihbarnamesini düzenlemeye yetkili vergi dairesi, vergiyi tarh etmeye yetkili olan vergi dairesidir. Vergi kanunlarında ilgili mükellefin bağlı bulunduğu, hangi vergi dairesinin vergiyi tarh etmeye yetkili olduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda vergi tarhını gerçekleştiren vergi dairesi bir vergi/ceza ihbarnamesi

<sup>266</sup> Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, 6. Baskı, S Yayınları, Ankara, 1983, s.157; Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, s. 49.

<sup>267</sup> Gözübüyük, s.157-160; Baykara, s. 242.

düzenleyerek mükellefe tebliğ edecektir. VUK m. 108'e göre ihbarnamenin "görevli" bir makam tarafından düzenlenmemesi ihbarnameyi hükümsüz kılacaktır. Kanunun lafzi itibariyle "görev" yönünden bir eksiklik, hükümsüzlüğe sebep olmaktadır. Ancak maddedeki "görevli makam" ifadesi "yetki" bakımından da dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla yetkili vergi dairesi tarafından düzenlenmeyen ihbarname, bu maddeye dayanarak yetkisizlik sebebiyle hükümsüz kılınabilecektir.

VUK m. 108'de belirtilen ihbarnamenin "görevli bir makam tarafından düzenlenmemesi" hali, ihbarnamenin şekil noksanlığı değil, bir yetkisizlik halidir<sup>268</sup>. Bu takdirde tarh işleminin mükellefin ilgili vergi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi gerekir. Yetkisiz bir vergi dairesi tarafından tarh işleminin tesis edilmesi işlemin hukuka aykırılığına sebep olacak ve işlemin iptalini gerektirecektir<sup>269</sup>. Vergi dairesinin yetkisi belirli bir coğrafi alan ile sınırlanmışsa yetkinin bu sınırlar dışında kullanılması yer bakımından yetkisizlik haline sebebiyet verecektir<sup>270</sup>. Bununla beraber vergi dairelerinin yetkileri konu bakımından sınırlandırılmış olup bahsedildiği üzere vergi türlerine göre farklılaşabilmektedir. Vergi kanunlarının gösterdiği vergilere bağlı olarak yetkili olmayan vergi dairesinin düzenleyeceği ihbarname konu bakımından yetkisizlik gerekçesiyle iptal edilecektir<sup>271</sup>. Ayrıca yetkili vergi dairesinde işlem tesis edecek kişilerin bu işlemi tesis etmeye yetkili olması gerekmektedir. Örneğin vergi dairesinde ihbarname düzenleme noktasında yetkili olmayan birinin imzası ile ihbarname düzenlenirse yetkisizlik nedeniyle işlemin iptali gerekecektir.

Vergi/ceza ihbarnameleri verginin nev'i itibariyle ayrı ayrı düzenlenmektedir. Bu durum mükellefin vergi türleri veya cezaları itibariyle farklı vergi dairelerine bağlı olması ihtimalinde bir karışıklığı engellemektedir. Verginin nev'i itibariyle mükellefe ayrı ihbarnameler düzenlenmemesi halinde, mükellefin ilgili olduğu vergiler bakımından farklı vergi dairelerine bağlı olması bir yetki karmaşasına neden olacaktır. Bu durumda mükellefin bağlı olduğu farklı vergi daireleri mevcut ise ilgili vergi ve cezaya ilişkin olarak ayrı ihbarnameler ayrı vergi daireleri tarafından düzenlenecektir. Mükellef farklı vergiler bakımından aynı vergi dairesine bağlı olsa

<sup>268</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 172.

<sup>269</sup> Doğrusöz, "Tarh İşleminin İdari Unsurları – II", s. 177.

<sup>270</sup> Çağlayan, s.440; Gözübüyük, s. 158.

<sup>271</sup> Çağlayan, s. 439; Gözübüyük, s. 160.

dahi vergilerin nev'i itibariyle mükellefe ayrı ihbarnameler düzenlenmesi gerekmektedir. Sonuç itibariyle mükellef ilgili vergi kanunları uyarınca hangi vergi dairesine bağlı ise tarhiyata ilişkin olan vergiyle alakalı ihbarname, o vergi dairesi tarafından düzenlenecek ve mükellefe tebliğ edilecektir.

Vergi ziyana sebep olan mükellefe karşı ceza kesme işleminin yerine getirilmesinde hangi vergi dairesinin yetkili olacağı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. VUK m. 365'e göre, vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesilir. Vergi Usul Kanunu'nda ceza kesme yetkisi vergi dairelerine bırakılmış olup harici herhangi bir makam veya komisyon vergi cezası kesme yetkisine sahip değildir<sup>272</sup>. Bu durumda olayın ilgili bulunduğu vergi bakımından yasalarca yetki tanınmış vergi dairesi, tarh işleminin yanında ceza da keserek vergi/ceza ihbarnamesini mükellefe tebliğ etmelidir. Yetkili olmayan bir vergi dairesince vergi cezasının kesilerek ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesi hukuka uygun bir sonuç doğurmayacaktır<sup>273</sup>. Ancak mükellefin bağlı olduğu bir vergi dairesi yoksa ceza, tespitin yapıldığı yerdeki yetkili vergi dairesine ödenmelidir. Bu durumda cezanın ödeneceği vergi dairesi, inceleme elemanlarınca düzenlenmiş tespit tutanağına yazılacak ve tutanak ceza ihbarnamesi yerine geçecektir. Vergi inceleme elemanlarınca kesilen vergi cezası bu tutanak ile mükellefe bildirilirse ayrıca bir ihbarname düzenlenmesine gerek yoktur. Dolayısıyla inceleme elemanlarına vergi dairesi gibi ceza kesme yetkisinin verildiği söylenebilir<sup>274</sup>.

Ceza gerektiren eylemlere iştirak halinde yetkili vergi dairesinin hangi vergi dairesi olacağı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda açık bir düzenleme yoktur. Ancak VUK m. 365'te ceza kesme yetkisinin, olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine tanınmış olduğu belirtilmiştir. Bu durumda bir vergi yükümlüsünün ceza gerektiren eylemine iştirak edilmesi halinde, iştirak eden fail adına ceza kesmeye yetkili dairenin, eylemine iştirak edilen vergi

<sup>272</sup> Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C: 2, s. 3374.

<sup>273</sup> "...Cezanın yetkili olmayan vergi dairesi tarafından kesilmesi, 6183 sayılı Yasa hükümlerine göre cebren takip ve tahsil edilebilecek bir borç yaratmayacağından, bu durumu 6183 sayılı Yasanın 58'inci maddesinde yer alan ödeme emriyle istenebilecek bir borcun bulunmaması kapsamında görerek ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararında bozma kararına ve hukuka aykırılık görülmemiştir." Danıştay VDDK, E. 2007/489, K. 2008/627, T. 10.10.2008.

<sup>274</sup> Özyer, s. 1082.

yükümlüsünün bağlı bulunduğu vergi dairesi olacağı söylenebilecektir<sup>275</sup>. Bu çerçevede iştirak edilen vergi yükümlüsünün bağlı olduğu vergi dairesi, iştirakçiye ceza kesebilecek ve iştirakçi adına ihbarname düzenleyerek tebliğ edebilecektir.

#### **2.4.2. İhbarnamenin Düzenlenmesi**

İhbarname esasına dayalı olarak tarhiyat gerçekleştirilmesi ve ceza kesilmesi, vergi dairesi tarafından ihbarname düzenlenmesi suretiyle işleme konulmakta ve mükellefe bildirilebilmektedir. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 34-35. ve 366. maddeleri doğrultusunda, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 84. maddesine göre, verginin tarhına ve/veya cezanın kesilmesine karar verilmesi üzerine, vergi dairesi tarafından elektronik ortamda vergi/ceza ihbarnameleri düzenlenmektedir. Düzenlenen ihbarnamelerin işlenerek tarhiyatın takibatının yapılabilmesi amacıyla her takvim yılı için tarh defteri tutulmaktadır<sup>276</sup>. Bu minvalde ihbarname elektronik bir belge olarak oluşturulmak suretiyle tarh defterine kaydedilir ve değişmez olarak sistemde muhafaza edilir.

Vergi idaresi tarafından düzenlenen ihbarnamelerde mükellefin adı, soyadı, unvanı, vergi kimlik numarası gibi muhatabın kişisel bilgileri gösterilmelidir. Kesilecek cezaya ilişkin ihbarname adi ortaklıklar, avukatlık ortaklıkları, kollektif şirketler veya adi komandit şirketler adına düzenlenecek ise ortaklık veya şirket adına verilmiş olan vergi kimlik numarası üzerine ihbarname düzenlenmektedir<sup>277</sup>. Ayrıca VUK m. 10/5 doğrultusunda tasfiye edilen tüzel kişilere ihbarname düzenlenecek ise tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilciler adına, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından biri adına ihbarname düzenlenmektedir.

İhbarname muhatabın kişisel bilgilerinin yanı sıra tarh olunan vergi ve/veya kesilen cezanın nev'i, dönemi, matrahı, hesabı, miktarı, dava mercii mutlaka gösterilmek suretiyle düzenlenir. Mükelleflere cezalı tarhiyat gerçekleştirilmesi halinde kesilen ceza uzlaşma kapsamına giren bir ceza ise ihbarnamede uzlaşma mercii de gösterilmektedir. İhbarnameye tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezanın dayanağı olan takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve ekleri, vergi

<sup>275</sup> Danıştay VDDK, E. 2007/489, K. 2008/627, T. 10.10.2008. Danıştay Dergisi, S. 120, 2009, s.89-92.

<sup>276</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m.83.

<sup>277</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m.84.

cezasını gerektiren olayın tespitine ilişkin tutanaklar, yoklama fiş, düzeltme fiş gibi belgelerin eklenmesi gerekmektedir. Gerçekleştirilen tarhiyatın ve/veya kesilen cezanın dayanağı olan belgelerin türü, tarihi ve numarası da ihbarname üzerinde belirtilmektedir.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 84. maddesine göre ihbarname, verginin tarhına ve/veya ceza kesilmesine karar verilmesine ilişkin belgenin alınmasından itibaren en geç 7 gün içerisinde düzenlenmelidir. Zamanaşımı süresinin dolmasına az bir süre kalan tarh ve ceza kesme işlemleri için cezalı tarhiyata ilişkin belgenin alınması üzerine vergi dairesi tarafından aynı gün ihbarname düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi dairesinin kararlaştırmış olduğu ancak ihbarname ile mükellefe bildirilmemiş tarh ve ceza kesme işlemlerinin tarh ve ceza zamanaşımını kesme yönünde bir etkisi yoktur. Ancak düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliği ile zamanaşımı kesilecektir. Bununla beraber kanuni süresinden sonra verilmiş olan beyannameler ve pişmanlık beyannameleri üzerine kesilecek cezalara ilişkin ihbarnameler, vergiye ait tahakkuk fişinin verildiği gün düzenlenmektedir<sup>278</sup>.

#### **2.4.3. İhbarnamenin Tebliği**

Vergilendirmeye ilişkin olarak tesis edilen işlemlerin tebliğinde Vergi Usul Kanunu'nun tebligata ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde ise Tebligat Kanunu hükümlerine başvurulabilmektedir. VUK hükümlerine göre tebliğ yapılması gerekirken Tebligat Kanunu hükümlerine göre usule uygun olmadan yapılan tebligatlar geçersiz sayılmaktadır<sup>279</sup>. Vergi idaresi tarafından düzenlenen ihbarnameler elektronik tebligat sistemi aracılığıyla, postayla veya memur eliyle tebliğ edilebilmektedir. Bununla beraber VUK m. 93'e göre ilgilinin kabul etmesi şartıyla tebliğ dairede veya komisyonda da gerçekleştirilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 94. maddesine göre tebliğ doğrudan mükelleflere ve vergi cezası kesilenlere yapılabileceği gibi, kanuni temsilcilere ve umumi vekillere de yapılabilmektedir. Bu çerçevede ihbarnamenin kanuni temsilcilere ve umumi

<sup>278</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m.84.

<sup>279</sup> Danıştay 7. Dairesi, E. 2021/2993, K. 2021/3564, T. 28.09.2021; Danıştay 3.Dairesi: E. 2013/12222, K. 2015/29, T. 21.01.2015, www.legalbank.net, (ET. 07.04.2022).

vekillere tebliği halinde bu geçerli bir tebliğ olacak<sup>280</sup> ve ihbarname hukuken sonuç doğuracaktır.

İhbarname elektronik tebligat sistemi ile tebliğ edilecek ise vergi/ceza ihbarnamesi, tarhiyatın dayanağı olan eklerle birlikte mükellefin elektronik tebligat adresine iletilmektedir. Bu çerçevede tebligat doğrudan mükellefe gerçekleştirilmekte, fiziki tebligatta ortaya çıkan “muhatap yerine tebliği almaya yetkili kişi” belirlenmesi şeklinde ihtilaflara da mahal verilmemektedir<sup>281</sup>. VUK m. 107/A uyarınca elektronik ortamda tebligat muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılmaktadır. Elektronik ortamda gönderilen beyannamelere ilişkin olarak kesilecek cezalara ait ihbarnameler, vergi dairesi tarafından elektronik ortamda düzenlenir. Bunun üzerine ihbarname, mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişilere elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçmektedir (VUK mük. m. 257). Ancak ihbarnameler elektronik ortamda gönderilirken VUK m. 35 ve VUK m. 366’daki ihbarnamenin muhteviyatına ilişkin unsurları barındırmalı ve ihbarname ekleri de beraberinde tebliğ edilmelidir.

İhbarname posta ile ya da memur eliyle tebliğ edilecek ise VUK’un 93. maddesi gereğince, mükelleflerin VUK m. 101’de sayılan bilinen adreslerine tebligat yapılır. Bu maddede mükellefin işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirdiği iş yeri adresi, yoklama fişinde veya yetkili memurlar tarafından tutanakla tespit olunan iş yeri adresleri, mükellefin bilinen adresleri olarak sayılmıştır. Bu adresler arasında hangi adres tarih itibarıyla en son olarak bildirilmiş veya tespit edilmiş ise tebliğ öncelikli olarak bu adrese yapılır. Eğer bilinen iş yeri adresleri tebligata elverişli değilse veya tebligat yapılamıyorsa muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı bulunan yerleşim yeri adresine tebligat yapılmaktadır.

---

<sup>280</sup> Davacının umumi vekili sıfatını haiz olan avukata 2 no’lu ihbarnamelerin tebliğinde hukuka aykırılık bulunmadığı hk. Danıştay 3. Dairesi, E. 2015/2917, K. 2019/1408, T. 28.02.2019. Danıştay Kararlar Dergisi, S. 1, 2019, s. 408.

<sup>281</sup> Asaf Varol / İhsan Baştürk, “Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi”, Ankara Barosu Dergisi, 2015/1, s. 270.

VUK'un 102. maddesine göre, tebliğ edilen ihbarnameye ait tebliğ alındıları tarih ve imza konularak tespit edilir<sup>282</sup>. Tebliğ yapılacak kişinin bilinen adreslerde bulunamaması halinde tebliğ edilemeyen ihbarnameler iade edilir. Adres kayıt sisteminde yer alan yerleşim yeri adresine de tebliğ edilemeyen ihbarnameler, tebliği çıkaran merci tarafından tayin olunan münasip bir süre sonra ikinci kez tebliğe çıkarılır. İkinci kez tebliğe çıkarılan ihbarname tebliğ edilemezse tebliğ evrakının gönderildiği idareden alınabileceği şerhini içeren bir pusula kapıya yapıştırılarak ihbarname gönderildiği idareye iade edilir. Pusulanın yapıştırılmasından itibaren on beş gün içerisinde tebliğ evrakı muhatabı tarafından alınırsa alındığı günde, bu süre içinde alınmaz ise on beşinci günde ihbarname tebliğ edilmiş sayılır (VUK m. 102).

Vergi dairesi tarafından düzenlenen ihbarnamelerin posta yolu ile veya elektronik ortamda mükellefe tebliğ edilmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumda VUK m. 103'te yazılı haller<sup>283</sup> mevcut ise ihbarname ilan yoluyla tebliğ edilebilecektir. Ancak mükellefe tebliğ edilebilecek bilinen ve önceden tebligat yapılmış adresler var olmasına rağmen, mükellefe eski adreslerinde tebliğ gerçekleştirilemediği gerekçesiyle ilan tebliğ yoluna gidilmesi halinde tebligat geçersiz olacaktır<sup>284</sup>. Dolayısıyla ihbarnamenin mükellefin bilinen adreslerinde tebliğ edilemediğinin usulüne uygun olarak tespit edilmesi gerekmektedir<sup>285</sup>. Bu çerçevede ilan tebliğ yoluna ancak kanunda sayılan hallerde gidilebilecektir.

İlan yoluyla tebligatta VUK m. 104'e göre ilan yazısı tebliği yapan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır ve vergi veya vergi cezasının tutarına göre VUK'ta öngörülmüş sınırlar ve usul çerçevesinde yerel ve ulusal

<sup>282</sup> Ancak tebligat evrakının tebliğ eden nezdinde açılması suretiyle ihbarname eklerinin var olup olmadığının tespitini yapmak her zaman mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla ihbarname eklerine ilişkin olarak bir tebliğ alındısı imza olunamamaktadır. Kural olarak ihbarnameye beraber ihbarname eklerinin de tebliğ edilmiş olduğu kabul edilmektedir. Ancak ihbarnamenin "ihbarname ekleri" kısmında raporların türü, tarihi ve numarası belirtilmiş olmasına rağmen mükellefin tebliğ zarfından eklerin çıkmadığını ileri sürmesi halinde bu durum ispat bakımından birtakım sorunlara sebebiyet vermektedir. Bu husus çalışmanın üçüncü kısmında ayrıca değerlendirilmiştir.

<sup>283</sup> Muhatabın VUK m. 101 kapsamında bilinen adresi yoksa, VUK m. 101/1'in (1) ve (2) numaralı bentleri doğrultusunda bilinen adresleri var olmasına rağmen bilinen adreslerinde tebliğ yapılamaz ve muhatabın adres kayıt sisteminde kayıtlı olan bir adresi bulunmazsa, yabancı ülkelerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân yoksa ve diğer sebeplerden kaynaklı olarak tebliğ yapılması mümkün değilse ihbarnamenin tebliği ilan yolu ile gerçekleştirilir.

<sup>284</sup> Danıştay 7. Dairesi, E. 2000/6378, K. 2001/3888, T. 11.12.2001. (Yaklaşım Dergisi, Y. 10, S. 116, Ağustos 2002, s. 258).

<sup>285</sup> Danıştay 7. Dairesi, E. 1999/1408, K. 2000/906, T. 30.03.2000. (Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 189).

gazetelerde ilan yapılır. Bununla beraber tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 2022 yılı için 4.900 liradan daha az bir tutara ilişkin ise ilan yapılmayarak sadece vergi dairesinde askıya çıkartılır. VUK m. 106 doğrultusunda, ilan üzerine tebliğin muhatabı vergi dairesine müracaat ederse vergi dairesinde ihbarnamenin tebliği gerçekleştirilir. Tebliğin muhatabı, tebliğin yapılması için adres bildirir ise bildirilen adrese posta ile tebligat gerçekleştirilir. Muhatap vergi dairesine müracaat etmeyip adres de bildirmez ise ilan tarihinden itibaren bir ayın sona ermesiyle tebliğ gerçekleşmiş olarak kabul edilecektir. Bu durumda ihbarnamenin ayrıca mükellefe tebliğ edilmesine gerek yoktur, ilan tarihinden itibaren bir ay sonra ihbarname hukuki sonuç doğurmuş olacaktır. Dolayısıyla mükellefin ihbarnamenin muhteviyatından haberdar olabilmesi için ihbarnamede belirtilmiş olan vergi türü, dönemi ve verginin miktarı ilan yoluyla tebliğe ilişkin yazılarda açıkça belirtilmelidir. Nitekim ihbarname üzerine gerçekleştirilecek tahsilat işlemlerinde hangi vergilerin tahsil edilmesi gerektiği önem arz etmekte olup söz konusu bilgilerin ilanen tebligat yazılarında belirtilmemiş olması tebligatın geçersiz kılınmasına neden olacaktır<sup>286</sup>. İlan yoluyla tebligatta, 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesine göre 01/06/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, tebliğin konusu 3.600 liradan daha fazla bir tutara ilişkin ise ilan gazeteler haricinde internet ortamında da duyurulabilecektir<sup>287</sup>. Elektronik ortamda da ilanın gerçekleştirilmesi ile mükellefin ilandan haberdar olması kolaylaşmaktadır.

Mükellef kendisine gerçekleştirilen tarhiyatı ihbarnamenin tebliği ile öğrenmektedir. Bu açıdan vergi ve cezanın tahakkuk ederek tahsil edilebilir niteliğe gelmesi için ihbarnamenin hukuka uygun bir şekilde tebliğ edilmesi önem taşımaktadır<sup>288</sup>. Ancak ihbarnamenin tebliğinden sonra verginin tahakkuk edeceği

---

<sup>286</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 1995/2458, K. 1996/219, T. 22.01.1996 [www.lexpera.com.tr](http://www.lexpera.com.tr), (ET. 12.03.2022).

<sup>287</sup> R.G. T. 26.10.2021, Sayı. 31640, 7338 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile VUK m. 104/1'e aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

*"İlan yolu ile yapılan tebliğin konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere 3.600 Türk lirasından (2021 yılı için) fazla vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri açısından Gelir İdaresi Başkanlığının, diğerleri için ilgili idarenin resmi internet sitesinde de duyurulabilir."*

<sup>288</sup> Cezalı tarhiyat işlemi usulüne uygun şekilde tebliğ edilmez ise işlem hukuken sonuç doğurmayacaktır. Söz konusu vergi/cezaya ilişkin düzenlenen ödeme emriyle beraber mükellefin vergi/cezadan haberdar olduğu iddiası kabul edilemez. Bu çerçevede düzenlenen ödeme emri geçerli

tarihte ayrıca tahakkuk fişi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesine gerek yoktur. Bu sebepten tahakkuk fişi düzenlenmesinde hukuki bir yarar da olmayacaktır<sup>289</sup>. Verginin tahakkuk edebilmesi için ihbarnamenin tebliğ edilmiş olması yeterlidir<sup>290</sup>.

## **2.5. İHBARNAMENİN İŞLERLİK KAZANDIĞI KURUMLAR**

İdare tarafından gerçekleştirilen işlemlerin şekli olarak mükellefe bildirilmesi farklı vesikalar aracılığıyla gerçekleştirilebilmektedir. Genel itibariyle vergi idaresi tarafından tespit ve takdir edilen vergilendirme işlemi ihbarname aracılığıyla muhataplara bildirilmektedir. Vergi idaresinin gerçekleştirdiği işlemlerin tebliğ biçimi işlemin şekline ve işlevine göre farklılık gösterebilmektedir. Dolayısıyla çalışmanın bu kısmında vergilendirmeye ilişkin hangi işlemlerin ihbarname ile şekilleneceği ve işlerlik kazanacağı değerlendirilecektir.

### **2.5.1. Vergi Tarhiyatı**

Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen tarhiyat işlemlerinin birçoğu ihbarname esasına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Vergi dairesinin tarh işlemini kararlaştırmasının ardından tarhın mükellefe bildirilmesi gerekmekte ve bu noktada ihbarname karşımıza çıkmaktadır. İhbarname vergi tarhiyatının mükellef nezdinde sonuç doğurmasını sağlamaktadır. Çalışmanın bu kısmında tarhiyat işleminin tarhiyat türleri bakımından ihbarname ile tebliğine ilişkin hususlara değinilecektir.

#### **2.5.1.1. Beyana Dayalı Tarhiyat**

Beyana dayalı tarh, çağdaş vergicilik gereği ülkemizde ve dünyada en çok uygulanan tarhiyat türüdür. Vergi mükellefinin düzenlemiş olduğu beyanname, vergi dairesince alınarak karşılığında tahakkuk fişi düzenlenir. Tahakkuk fişinin düzenlemesi ile verginin tarhıyla beraber tahakkuku da gerçekleşmiş olur. Ayrıca gelişen teknoloji ile vergilendirme işlemlerinde birçok kolaylık sağlanmaktadır. Ülkemizde bu kolaylıklardan biri de mükelleflerin vergi beyannamesini elektronik ortamda gönderebilmesine imkân sağlanmasıdır. Bu doğrultuda vergi

---

bir vesika niteliğinde değildir. Danıştay VDDK, E.2019/244, K.2020/15, T.29.01.2020 [www.lexpera.com.tr](http://www.lexpera.com.tr), (ET. 09.03.2022).

<sup>289</sup> Oktar, s. 132.

<sup>290</sup> Tarhiyat işlemine karşı yasal yollara başvurulmazsa, dava açma süresinin sona ermesiyle vergi doğrudan tahakkuk eder ancak dava açılması halinde vergi/ceza yargı kararının sonucuna göre tahakkuk edecektir.

beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine tahakkuk fişi elektronik ortamda tanzim edilir. Bu şekilde vergi hem tarh hem de tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişi tanzim edildiği zaman ayrıca tahakkuk fişinin tebliği zorunlu değildir. Ancak verginin tahakkuk fişi yerine ihbarname esasına göre tebliğ olunması gerektiği hallerde, ihbarnamenin tebliği gereklilik arz etmektedir<sup>291</sup>.

Mükellef vergi beyannamesini kendi beyanı ile vermektedir. Ancak mükellefin vermiş olduğu beyannamesinde eksiklik olması halinde veya beyanname vermediği hallerde vergi idaresi mükellefin yerine geçerek matrahı saptamaktadır<sup>292</sup>. Bu durumda idare tarafından gerçekleştirilen tarhiyat ihbarname ile mükellefe bildirilmektedir. Mükellefin beyanının doğru ve eksiksiz olması halinde beyannamenin verilmesi ile vergi tarhı gerçekleşmiş olacak ve vergi idaresi tarafından olağanüstü bir tarhiyat gerekmeyeceği için mükellef söz konusu vergiyi doğuran olay ile ilgili herhangi bir ihbarname ile karşılaşmayacaktır.

Beyanname esasına dayalı olarak tarh edilen vergilerde vergilendirme aşamaları, ihbarname esasına dayalı vergilerden daha farklı bir şekilde gerçekleşir. Beyana dayalı vergilerde mükellefin beyanname vermesi ile tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları bir arada gerçekleşmektedir. Ancak ihbarname esasına dayalı vergilerde, tarh, tebliğ, tahakkuk aşamaları ayrı ayrı gerçekleşmektedir<sup>293</sup>. Bu durumun bir sonucu olarak ihbarname esasına dayalı tarh edilen vergilerde, mükellef yasal yollara başvurarak vergi tarhının tahakkuka dönüşmesini önleyebilmektedir<sup>294</sup>.

#### **2.5.1.2. İkmalen Tarhiyat**

İkmalen tarhiyat daha önceden bir vergi tarhiyatının gerçekleştirilmiş olmasına rağmen ortaya çıkan matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh edilmesini ifade etmektedir<sup>295</sup>. VUK'un 29. maddesine göre ikmalen vergi tarhiyatı iki şarta bağlıdır. Öncelikle ikmalen tarhiyatın gerçekleşmesi için daha önceden bir vergi tarhiyatı gerçekleştirilmiş olmalıdır. İkinci olarak ise tarh edilen bu vergiye karşın defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit

---

<sup>291</sup> Şenyüz, s. 42.

<sup>292</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 105.

<sup>293</sup> Kızılot, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C: 1, s. 749.

<sup>294</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 188.

<sup>295</sup> Oktar, s. 127; Özyer, s. 133.

olunan bir matrah farkı ortaya çıkartılmalıdır. Bu iki şarttan birinin eksikliğinde ikmalen tarhiyat gerçekleştirilemeyecektir.

İkmalen tarhiyatın gerekli olduğu durumlarda, vergi idaresi tarafından mükellefin defter, kayıt ve belgelerine veya kanuni ölçülere dayanarak matrah farkı tespit edilir. Vergi idaresince tespit edilen ve ikmalen tarh edilen vergiler, VUK m. 34'e göre ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmektedir. Gerçekleştirilen tarhiyatın ihbarnameyle bildirilmesi neticesinde mükellef ikmalen tarhiyata karşı yasal haklarını kullanabilecektir. Mükellef yargı yoluna başvurma hakkını süresinde kullanmadığı takdirde gerçekleştirilen tarh işlemi tahakkuk eder. Ancak mükellefin yargı yoluna başvurması durumunda, dava sonucuna göre tarh işlemi tahakkuk ederek kesinleşir veya iptal edilir<sup>296</sup>.

İkmalen tarhiyatta, matrah farkı defter, kayıt ve belgeler ile kanuni ölçülere göre tespit edilmektedir. Tarhiyatın dayanağı ise söz konusu belge ve ölçütler olacaktır. Vergi incelemesi neticesinde vergi inceleme raporuna dayanılarak ikmalen tarhiyat gerçekleştirilmesi gerekebilir. Bu durumda ikmalen tarhiyata dayanak olan vergi inceleme raporu ihbarnameye eklenmelidir<sup>297</sup>. Ancak VUK m. 35'te ikmalen yapılan tarhiyatta ihbarnameye vergi inceleme raporunun eklenmesi gerekliliği hususunda bir hüküm bulunmamaktadır<sup>298</sup>. Bu çerçevede ikmalen tarhiyat yapıldığı durumlarda vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi Vergi Usul Kanunu'na göre ihbarnamenin muhteviyatına aykırılık oluşturmayacaktır. Nitekim VUK m. 35'te re'sen tarhiyat durumunda takdir komisyonu kararı ve inceleme raporunun ihbarnameye ekleneceği belirtilmektedir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında ikmalen tarhiyatta takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesine gerek olmadığına hükmetmiştir<sup>299</sup>. Ancak ikmalen tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporu ise raporun ihbarnameye eklenmemesi silahların eşitliği ilkesine aykırılık oluşturacak, mükellefin kendini savunma imkanını kısıtlayabilecektir. Bu noktada ikmalen tarhiyatta vergi inceleme raporunun

<sup>296</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 106; Karakoç, s. 269.

<sup>297</sup> Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 2, s. 3380.

<sup>298</sup> Şenyüz, s. 32.

<sup>299</sup> VUK'un 34. maddesinde re'sen takdir esasına göre tarh edilen vergilere ait inceleme raporunun ihbarname ile beraber tebliği hakkında hüküm vardır. İkmalen tarh edilen vergilerle ilgili böyle bir hüküm mevcut değildir. Danıştay 4. Dairesi, E. 1961/523, K. 1965/1571, T. 30.04.1965 (Turgay, s. 156).

ihbarnameye eklenmesine ilişkin bir hüküm olmaması bir eksiklik niteliğinde olup bu hususun tamamlanması gerekmektedir<sup>300</sup>. İkmalen tarhiyat gerçekleştirilmesi durumunda, ihbarnameye vergi inceleme raporunun eklenmesi gerektiği görüşüne katılmaktayız.

### 2.5.1.3. Resen Tarhiyat

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde vergi re'sen tarh edilir. Re'sen tarhiyatta VUK m. 30'a göre ya takdir komisyonlarınca takdir edilen ya da vergi inceleme raporunda belirtilen matrah esas alınarak vergi tarh olunmaktadır.

Mükellefin bazı ödevlerini yerine getirmemesi halinde vergi idaresi re'sen tarhiyata başvurabilecektir. Bu haller Vergi Usul Kanunu m. 30'da bentler halinde sayılmıştır. Re'sen takdiri gerektiren haller kanunda tahdidi olarak sayıldığı için bu maddede sayılan haller haricinde re'sen tarhiyat yapılamayacaktır<sup>301</sup>. VUK m. 30'a göre aşağıda sayılan hallerin varlığı halinde<sup>302</sup> vergi dairesi re'sen tarhiyata başvurabilecektir:

- “ - Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
- Vergi beyannamesi süresinde verilmesine rağmen beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemişse,
- VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış, tasdik ettirilmemiş veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemişse,
- Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,

<sup>300</sup> Şenyüz, s. 32-33.

<sup>301</sup> Özyer, s. 135.

<sup>302</sup> Takdir komisyonunca veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca mükellefin defter ve belgeleri incelenerek, defter kayıtlarının noksan ve usulsüz olduğu yolunda herhangi bir tespit yapılmadığından, re'sen takdir nedeninin varlığından bahsedilemeyeceği ve tarhiyatın kaldırılması gerektiği hk. Danıştay VDDK, E. 2018/773, K. 2019/300, T. 17.04.2019. Danıştay Kararlar Dergisi, Yıl: 2019, S: 2, s. 348.

- Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,

- 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırlmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse”

vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir ve re’sen tarhiyat yoluna başvurulur.

Takdir komisyonlarınca takdir edilen veya inceleme raporlarında belirtilen matraha göre vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi ve ilgili hükümler gereğince kesilen ceza ihbarname ile mükellefe tebliğ olunur. İkmalen tarhiyatta olduğu gibi re’sen tarhiyatta da vergi dairesi inisiyatif kullandığından tarh işlemiyle beraber vergi kendiliğinden tahakkuk etmez. Bu yönüyle ikmalen ve re’sen tarhiyatta beyana dayalı tarhtan farklı olarak, ihbarname aracılığıyla tarh ve tahakkuk işlemlerinin birbirinden kesin surette ayrılmasını sağlanmaktadır<sup>303</sup>. İhbarnameye karşı yargı yoluna başvurulmaması durumunda veya dava sonucuna göre vergi tahakkuk eder veya tarh işlemi iptal edilir<sup>304</sup>.

Re’sen tarhiyatta takdir komisyonu kararına veya inceleme raporlarında belirtilen matraha göre tarh yapıldığı için tarhiyatın dayanağı bunlar olacaktır. Bu yüzden VUK m. 35’te re’sen tarhiyatta takdir komisyonu kararının ve vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiği belirtilmiştir. Nitekim tarhiyatın dayanağı olan bu belgeler, mükellefin kendisine yapılan tarhiyatın gerekçesini bilme ve kendini savunma noktasında önem taşımaktadır.

#### **2.5.1.3.1. İhbarname – Vergi İncelemesi İlişkisi**

Verginin tarh edilebilmesi için esas unsur olan “matrah” kimi zaman mükelleflerin beyanı üzerinden, kimi zaman ise idare tarafından tespit edilmektedir. Matrahın idarece tespit edilmesi gerektiği hallerde, vergi incelemesi, arama, yoklama, bilgi toplama gibi tarhiyata hazırlık niteliğinde olan bazı ön işlemlerin

<sup>303</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 188.

<sup>304</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 106-107.

yapılması gerekmektedir<sup>305</sup>. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla mükellefin kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde derinlemesine yapılan araştırmadır<sup>306</sup>. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar gereken hallerde vergilendirme ile ilgili olayları ve hesap durumlarını, ilgililerin itirazlarını da belirterek, tutanağa geçirirler (VUK m. 141). Vergi incelemesinde amaç maddi gerçeğin araştırılması ve ortaya çıkartılmasıdır. Bu yönüyle vergi incelemesi işlemi hukuki mahiyeti itibariyle bir idari kolluk faaliyeti niteliğindedir<sup>307</sup>.

Yapılan vergi incelemesinde mükellefin beyanında belirtilen matrah eksik ise ve bu matrah eksikliği mükellefin defter, kayıt ve belgelerine göre veya kanuni ölçülere<sup>308</sup> göre belirlenebiliyorsa ikmalen tarhiyat yapılır. Bu durumda idare tarafından re'sen bir matrah belirlenmesi ihtiyacı doğmamıştır. Ancak defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre matrahın belirlenmesi mümkün değilse yahut mükellef hiç beyanname vermemişse re'sen tarhiyat yoluna başvurulması gerekecektir. Re'sen tarhiyatta matrah iki şekilde gerçeğe en yakın bir biçimde tespit ve takdir olunabilecektir<sup>309</sup>. İlk olarak takdir komisyonunun vereceği karar neticesinde matrah takdir olunacaktır. İkinci durumda ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş vergi inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş kabul edilir. Bu durumda takdir komisyonu tarafından matrah takdiri yapılması gerekmemektedir. Ancak vergi inceleme elemanı vergi inceleme raporunda matrahı belirlemeyip, re'sen takdiri gerektiren sebepleri, bilgi ve bulgularla beraber belirterek matrahın belirlenmesini takdir komisyonuna bırakabilir<sup>310</sup>. Bu durumda takdir komisyonunun vergi inceleme raporunu dayanak göstererek takdir ettiği matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılacaktır.

---

<sup>305</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 175.

<sup>306</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 108.

<sup>307</sup> Hayrettin Yıldız, "Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi", Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XVII, 2013, 129-154, s. 154.

<sup>308</sup> Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 73. maddesinde yer alan "emsal kira bedeli" ölçüsü kanuni bir ölçü olup, bu esasa göre yapılan tarh işlemleri ikmalen tarh niteliğinde olacaktır. Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 176.

<sup>309</sup> "Böyle bir durumda takdir yükümlünün gerçek durumuna tastamam uymayabilir, ancak yükümlü gerçek durumunu belgeleyemediği için buna katlanmak zorundadır." Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 183; Karakoç, s. 273; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 179.

<sup>310</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 185; Karakoç, s. 274.

Vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporu veya yoklama tutanağı vergi dairesine gönderilmekte ve bu belgelerdeki gerekçelere göre tarh ve/veya ceza kesme işlemi yapılmaktadır<sup>311</sup>. Vergi inceleme raporuna dayanılarak re'sen tarhiyat yapılması durumunda vergi dairesi ihbarname düzenleyerek mükellefe tebliğ eder. Bu durumda vergi incelemesi ve idarenin matrah takdiri sürecinde icrai nitelikte olmayan işlemler, ihbarnamenin tebliğiyle mükellef nezdinde hukuki sonuç doğurmuş olacaktır<sup>312</sup>. Vergi incelemesi neticesinde ceza kesilmesine sebebiyet verecek bir fiil tespit olunursa ayrıca ceza ihbarnamesi düzenlenir. Hem tarhın hem de cezanın gerekçesi vergi inceleme raporu olduğu için ihbarnamelere VUK m. 35 ve m. 366 hükümleri gereğince vergi inceleme raporunun eklenmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesi ve sonrasında yapılan idarece matrah tespiti, asli işlem olan tarhiyata hazırlık işlemi niteliğindedir<sup>313</sup>. Bununla beraber vergi inceleme raporu dahil düzenlenen tutanaklar<sup>314</sup>, idarenin iç işleyişine ilişkin işlemler olmakla beraber mevcut hukuki duruma etki edecek bir hüküm ifade etmedikleri, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bir idari işlem olmadıkları için iptal davasına konu edilemeyeceklerdir<sup>315</sup>. Ancak cezalı tarhiyatın gerçekleştirilmesiyle; cezalı tarhiyat işleminin sebebi olan vergi incelemesi ve nihayetinde vergi inceleme raporu vergi davasında tartışma konusu olabilecektir<sup>316</sup>. Bu minvalde mükellef, ihbarnamenin kendisine tebliğiyle beraber dava açma süresinde cezalı tarhiyatı dava konusu ederek vergi inceleme raporuna karşı itirazlarını ileri sürebilecektir. Ancak ihbarname tebliğ edilmeden önce kendisine yapılan vergi incelemesi sebebiyle vergi inceleme raporundan haberdar olan mükellefin dava açma yoluna başvurusu mümkün değildir<sup>317</sup>.

<sup>311</sup> Onur Özcan, Vergi Ombudsmanı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 229.

<sup>312</sup> “İdareden çıkmasına rağmen herhangi bir hukuki sonuç doğurmayan, hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açmayan işlemler icrai olmayan işlemlerdir”. Gözler/Kaplan, s. 296.

<sup>313</sup> Özcan, s. 229; Baykara, s. 175.

<sup>314</sup> “...vergi inceleme raporlarının idarenin iç işleyişine ilişkin düşünce bildiren nitelikte işlemler olduğu, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğine sahip bulunmadığından dava konusu yapılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle...” Danıştay 4. Dairesi, E. 2003/1163, K. 2004/358, T. 02.03.2004, (Yaklaşım Dergisi, Y. 12, S. 137, Mayıs 2004, s. 280).

<sup>315</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 175; Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 170; Özcan, s. 229.

<sup>316</sup> Yıldız, s.133.

<sup>317</sup> “Vergi inceleme raporu, fiili bir durumun tespitinden ibaret olup, idarenin bir irade açıklaması niteliğinde bulunmadığından, idari davaya konu olabilecek bir idari işlem niteliğinde kabul

### 2.5.1.3.2. Takdir Komisyonu Kararı ile Matrah Takdiri

Mükellefin vergi beyannamesini vermemesi halinde veya beyannamesini vermesine rağmen beyannamenin sağlıklı bir vergilendirme için gerekli bilgileri kapsamaması halinde takdir komisyonu, matrahı takdir edecektir<sup>318</sup>. Takdir komisyonu mükellefin defter, belge ve kayıtlarının güvenilir olmaması sebebiyle matrahı bizzat takdir etmelidir. Bu durumda takdir komisyonu edindiği bilgi ve bulgulara, mükellefin faaliyet türüne, emsal kuruluşlarla kıyasına göre mükellefin matrahının gerçeğe en yakın haliyle saptanması suretiyle matrahı takdir edecektir<sup>319</sup>. Ancak re'sen tarhiyatın koşulları oluşsa da takdir komisyonu kendiliğinden harekete geçemez. Takdir komisyonu sadece vergi dairesi tarafından istenilmesi halinde matrah takdirinde bulunabilir<sup>320</sup>.

Takdir komisyonu; Vergi Usul Kanunu'nun 74. maddesi uyarınca yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ve vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmekle görevlidir. Takdir komisyonu "takdir sebebi" bulunup bulunmadığını incelemeye yetkili değildir<sup>321</sup> ancak takdiri gerçekleştirmekle yetkilidir. VUK m.74'te sayılan hallerde komisyonun gerçekleştirdiği takdire ilişkin olarak bir takdir kararı düzenlenmektedir. Takdir komisyonunun kararları idarenin iç işlemi niteliğinde değildir, bu yüzden komisyonların kuruluşuna ilişkin olarak Kanun'da düzenlemeler yapılmış, kuruluşu tamamen idareye bırakılmamıştır<sup>322</sup>.

Takdir komisyonunun kararı üzerine vergi dairesi, mükellef hakkında takdir olunan matraha dayanarak re'sen tarhiyat ile vergilendirme işlemini gerçekleştirecektir. Mükellefin takdir komisyonu kararının içeriğinden haberdar olması ve beraberinde kendini savunma imkânına kavuşabilmesi için kararın

---

edilemeyeceği..." Danıştay 3. Dairesi, E. 2014/3001, K. 2015/3014, T. 11.05.2015, www.lexpera.com.tr, (ET. 29.03.2022).

<sup>318</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 183.

<sup>319</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 183; Şenyüz/Yüce/Gerçek, s. 179.

<sup>320</sup> Cenker Göker, Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 5.

<sup>321</sup> Hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur. (VUK m. 74)

<sup>322</sup> Rüştü Aral, "Vergi Takdir Komisyonları", Danıştay Dergisi, Y. 2, S. 4, 21-47, s. 40.

kendisine tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>323</sup>. Re'sen tarh edilen vergilerde mükellefe tebliğ edilen ihbarnameye takdir komisyonu kararı eklenmelidir.

Mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaları mümkün değildir. Lakin mükellefler ancak kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karşı dava açabilirler. Takdir komisyonu kararları mükelleflere ise doğrudan uygulanmamaktadır<sup>324</sup>. Bu sebepten doğrudan takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılmaz<sup>325</sup>. Mükellef ancak vergilendirmeye esas teşkil eden cezalı tarhiyatın ihbarnameli ile kendisine tebliği neticesinde, tarh ve ceza kesme işlemine karşı dava açabilecektir. Cezalı tarhiyata karşı açılan dava ile tarh/ceza kesme işleminin hazırlık işlemleri de davaya konu olacak, takdir komisyonu kararına ilişkin itirazlar da ileri sürülebilecektir<sup>326</sup>.

Takdir komisyonunun haricinde bilinen ve Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan tadilat ve tahrir komisyonu adında iki komisyon daha vardır. Bu komisyonların kararı üzerine yapılan tarhiyatlar ihbarnameli esasına göre gerçekleştirilecektir. Ancak ayrı bir tarhiyat türü olarak yer alan ve VUK m. 36-39'da düzenlenmiş bulunan tahrir dayalı tarh, bu usulde tarh edilecek bir vergi türü bulunmadığı için uygulama imkânı bulunmayan bir tarh usulüdür<sup>327</sup>. Bu sebepten tahrir komisyonu kararına dayanan bir ihbarnameli de uygulamada söz konusu değildir. Bununla beraber tadilat komisyonu ve haliyle bu komisyon kararlarına göre düzenlenen ihbarnameler uygulamada işlevselliğini yitirmiştir<sup>328</sup>.

#### **2.5.1.4. İdarece Tarhiyat**

Re'sen veya ikmalen tarhiyatın uygulanmadığı hallerde; mükellef verginin tarhi için vergi kanunlarında belirtilen sürelerde başvurmamışsa veya aynı kanunlarla kendilerine verilmiş olan ödevleri yerine getirmemişse zamanında tarh edilemeyen

<sup>323</sup> Sevil Şin, "Vergi Takdir Komisyonları", Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 8, S. 16, 2018, 161-184, s. 172.

<sup>324</sup> Özge Türkbat, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, Seçkin Yayınları, 2012, s. 79-80.

<sup>325</sup> Her ne kadar tarhiyattan önce mükellef takdir komisyonu kararına karşı dava açamayacak ise de vergi dairesi, takdir komisyonunca takdir olunan matrahlara karşı doğrudan vergi mahkemesinde dava açabilmektedir (VUK m. 377).

<sup>326</sup> Göker, s. 56.

<sup>327</sup> Özyer, s. 163.

<sup>328</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 114.

vergi kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tespit edilir (VUK mük. m. 30). Bu takdirde vergi, düzenlenen yoklama fişine dayanılarak tarh olunacaktır.

İdarece tarhiyat, diğer tarhiyat şekillerinden farklı olarak beyan esasının uygulanmadığı durumlarda gerçekleştirilir<sup>329</sup>. Mükellef bildirimde bulunmaz veya üzerine düşen ödevleri yerine getirmez ise idarece kanunen belirli matrahlara dayanarak tarh edilen vergi ve cezalar ihbarname ile mükellefin bilinen adresine tebliğ olunur. Bununla beraber mükellefin bilgileri, tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktarı ve cinsi, vergi dairesi tarafından ilan edilir (VUK mük. m. 30/3). Her ne kadar VUK m. 34'e göre vergi ihbarnamelerinin ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ilgililere tebliğ edilmesi amacıyla kullanıldığı belirtilmişse de VUK mük. m. 30/3 doğrultusunda idarece tarh edilen vergiler de vergi ihbarnameleri ile ilgililere tebliğ olunacaktır.

### **2.5.2. Vergi Cezası Kesilmesi**

Vergi Usul Kanunu'nun 364. maddesinde vergi cezalarını gerektiren olayların vergi dairesi ve yoklamaya ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından tespit edileceği belirtilmektedir. Cezayı gerektiren olayın tespiti halinde, mükellefin veya ceza muhataplarının vergi cezasına neden olacak fiilleri nedeniyle, vergi dairesince ceza kesilebilecektir. Vergi dairesi hem cezayı gerektiren fiili tespit eder hem de yaptırım uygular, bunun için bir yargı kararına ihtiyaç yoktur<sup>330</sup>.

Ceza kesme işleminin hukuki sonuç doğurabilmesi için vergi dairesi kesmiş olduğu cezalardan mükellefi haberdar etmelidir. İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerde olduğu gibi kesilen vergi cezaları da ihbarname düzenlenmek suretiyle ilgisine tebliğ edilerek bildirilir. Kesilen cezalar VUK m. 366'a göre ceza ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edilmektedir. Cezanın hukuken doğmasında ve cezaya ilişkin ihtilafların çözümünde ceza ihbarnamesi önem taşımaktadır<sup>331</sup>. Ancak ceza kesme işlemi ihbarnamenin kendisi olmayıp idarenin ihbarnamede göstermiş olduğu iradesidir<sup>332</sup>. Maddi olayda vergi tarhiyatı ile beraber ceza kesilecekse vergi

<sup>329</sup> Emlak vergisine ilişkin bildirim süresinde verilmemesi halinde verginin idarece tarh edilmesi ve her yıla ilişkin vergi değerinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 28. maddesi dikkate alınarak hesaplanması bu duruma bir örnektir. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 107.

<sup>330</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 225; Öner, s. 157.

<sup>331</sup> Özyer, s. 1083.

<sup>332</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, 12. Baskı, Bursa, 2022, s. 84.

ve ceza aynı ihbarnamede gösterilir. Vergi ziyasına neden olduğu gerekçesiyle ceza kesilmesi, vergi tarh işlemine bağlı bir işlem<sup>333</sup> konumundadır<sup>334</sup>. Ancak vergi tarhiyatı yapılmamışsa veya kesilen ceza gerçekleştirilen tarhiyata bağlı nitelikte değil ise vergi cezası ayrı bir ihbarnamede gösterilmek suretiyle düzenlenecektir.

Vergi idaresi tarafından ceza kesilmesine ilişkin ihbarname, mükellefe tebliğ edilmezse ceza tahakkuk ettirilemez ve doğrudan mükellef nezdinde bir hüküm ifade etmez<sup>335</sup>. Bu yüzden kesilen cezanın hüküm doğurarak tahsil edilebilmesi için cezadan mükellefin haberdar edilmesi şarttır. Vergi cezası ancak ihbarnamenin tebliğ edilmesi ile mükellef veya ceza muhatabı üzerinde kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olarak hüküm ifade etmeye başlayacaktır<sup>336</sup>. Mükellefe zamanaşımı süreleri içerisinde tebliğ edilmeyen tarh ve/veya ceza zamanaşımına uğrayacaktır. Ancak ceza ihbarnamesinin zamanaşımı süresi içinde ilgililere tebliği ile ceza zamanaşımı kesilmiş olur<sup>337</sup>.

#### 2.5.2.1. Vergi Ziyai Cezası

Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesine göre vergi ziyai, *“mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.”* Mükellef vergilendirmeye ilişkin olarak kendisine yüklenmiş olan ödevleri eksiksiz bir şekilde yerine getirmediği için tahakkuk etmesi gereken verginin bir kısmının veya tamamının ziyaa uğramasına sebep olmaktadır. Bu takdirde VUK m. 341'de sayılan fiillerin varlığı halinde mükellefe veya sorumluya VUK m. 344 doğrultusunda ziyaa uğratılan verginin bir katı kadar vergi cezası kesilmektedir. Vergi ziyai cezası kesilebilmesi için bu eylemlerden dolayı vergi ziyainın meydana gelmiş olması şarttır<sup>338</sup>. Vergi ziyainın yokluğu halinde vergi dairesi, VUK m. 341 ve VUK m. 359'ta sayılan eylemlerin gerçekleştirilmesi sebebiyle mükellefe vergi ziyai cezası kesemeyecektir.

<sup>333</sup> Bu durumun bir sonucu olarak tarh işleminin iptali halinde ceza kesme işlemi de iptal olmaktadır.

<sup>334</sup> Ancak vergi kaybı olmasına rağmen tarhiyatla beraber ceza kesilmesinin gerekmediği haller de bulunmaktadır. Yanılma, pişmanlık, ölüm, mücbir sebeplerin varlığında vergi tarhiyatı gerçekleştirilse dahi ceza kesilmeyecektir. Baykara, s. 236.

<sup>335</sup> Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulama, C. 2, s. 3377.

<sup>336</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 83.

<sup>337</sup> Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 2, s. 3380; ÖNER, s. 171.

<sup>338</sup> Nitekim vergi ziyai kabahati, bir netice kabahati olup sebep olan hareket unsurunun bir önemi yoktur. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 120.

Vergi ziyana sebebiyet veren fiilin VUK m. 359’da sayılan ağır nitelikte fiillerden olması halinde mükellefe VUK m. 344 doğrultusunda vergi ziyasının üç katı oranında vergi ziyası cezası kesilmektedir. Ağır nitelikte kabul edilecek fiil, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler üzerinde işlenebilmekte ve neticede vergi ziyana sebebiyet vermektedir<sup>339</sup>. VUK’un 359. maddesinin son fıkrasına göre bu fiilleri işleyen mükellefin kaçakçılık suçu kapsamında hürriyeti bağlayıcı cezaya çarptırılmış olması vergi ziyası cezasının kesilmesine engel olmayacaktır.

Mükellef vergi ziyana sebep olduğu takdirde, ziyaa uğrattığı verginin aslı ve verginin bir katı tutarında kesilen ceza, vergi/ceza ihbarnameleri ile mükellefe bildirilmektedir. Vergi tarhiyatı ve ilgili vergi ziyası cezası tek bir vergi/ceza ihbarnamesinde gösterilmektedir. KIZILO’A göre<sup>340</sup> ise verginin aslı ile söz konusu vergiye ilişkin kesilen ceza ayrı ihbarnamelerde gösterilerek mükellefe bildirilmelidir. Bu görüşe göre aynı tarhiyata ilişkin vergi ve cezalar için ayrı ihbarnameler düzenlenmesi esasının getirilmesi, kanun koyucunun vergi aslı ve cezaya ayrı mevcudiyet tanınmasındandır<sup>341</sup>. Tarh işleminden bağımsız olarak kesilecek cezaların ayrı ihbarnamelerde düzenlenmesi gerektiği ve bu cezalara tarh işleminden bağımsız olarak itiraz edilebileceği şüphesizdir. Ancak vergi ziyası cezası, tarh işlemine bağlı nitelikte bir işlemdir. Bu gerekçeyle tarh ve ceza kesme işlemi tek bir ihbarnamede gösterilmelidir. Tarh işleminin iptali halinde vergi ziyası cezasının da iptalinin gerekliliği<sup>342</sup> de bu durumunun haklılığını ortaya koymaktadır<sup>343</sup>. Nitekim kesilen vergi ziyası cezası, kayba uğrayan vergiye ilişkindir. Tarh edilen vergi ve kesilen cezanın vergi/ceza ihbarnamesi ile tebliğ edilmesiyle, mükellef cezalı tarhiyata karşı yasal haklarını ileri sürebilecektir.

#### **2.5.2.2. Usulsüzlük Cezaları**

Vergi Usul Kanunu’nun 351. maddesine göre usulsüzlük kavramı, vergi yasalarının şekil ve usule ilişkin kurallarına uyulmamasını ifade etmektedir.

<sup>339</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 93.

<sup>340</sup> Kızılot, s. 3377-3378.

<sup>341</sup> Kızılot, s. 3378.

<sup>342</sup> “...vergi aslı terkin edildiğine göre meydana gelmiş bir vergi ziyası da bulunmadığı dikkate alınarak cezanın da terkinini gerekirken onanmasında isabet görülmemiştir.” Danıştay 9. Dairesi, E. 1999/202, K. 1996/3614, T. 14.10.1999, www.legalbank.net, (ET. 07.02.2022).

<sup>343</sup> Baykara, s. 236.

Mükellefin kanunla kendisine yüklenen ödevleri ihlal etmesi halinde usulsüzlük cezaları kesilebilecektir<sup>344</sup>. Usulsüzlük fiilleri ile cezaları iki bölüme ayrılmaktadır: kanun koyucunun özel önem atfettiği usulsüzlük fiilleri özel usulsüzlük, bunun dışında kalan usulsüzlük fiilleri ise genel usulsüzlük olarak ifade edilmektedir<sup>345</sup>.

Yerine getirilmemesi halinde genel usulsüzlük cezası kesilecek ödevler VUK m. 352’de iki dereceye ayrılarak belirtilmiştir. Genel usulsüzlük cezasının miktarları mükellefin türüne ve belirtilen iki dereceye göre değişmekte ve her yıl yeniden değerlendirme oranına göre arttırılarak VUK’a bağlı cetvelde gösterilmektedir. Bununla beraber maddi olaya veya ayrıca kesilmiş vergi ziyayı cezasının miktarına bağlı olarak cezanın miktarında bir değişiklik söz konusu olmayacaktır. Nitekim genel usulsüzlük cezaları maktu olarak belirlenmektedir. Usulsüzlük cezalarının uygulanması, vergi ziyayı şartına bağlı değildir<sup>346</sup>. Ancak vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarını gerektiren fiil tek bir eylemle gerçekleştirilmiş ise VUK m. 336’ya göre bu cezalardan miktarı en fazla olanı kesilecektir. Usulsüzlük cezasının miktarı daha fazla ise yalnızca usulsüzlük cezasına ilişkin olarak ihbarname düzenlenecek, vergi ziyayı cezasının miktarı daha fazla ise yalnızca vergi ziyayı cezasına ilişkin olarak ihbarname düzenlenecektir. Ancak usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen sonradan vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekirse bu iki ceza miktarı mukayese edilmektedir. Vergi ziyayı cezasının miktarı usulsüzlük cezasının miktarından fazla ise usulsüzlük cezası terkin edilmek suretiyle vergi ziyayı cezasına ilişkin yeni bir ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir.

Vergi cezalarını gerektiren olayların tespiti vergi dairelerince veya yoklama veya inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılır (VUK m. 364). Vergi cezasının kesilmesi gerektiği durumlarda ise mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından ceza kesilecektir. Mükellefin usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirecek fiilleri tespit edilirse VUK m. 366 uyarınca ceza ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmelidir. Nitekim mükellefin kendisine kesilen cezadan haberdar olması ve yargı yoluna başvurma süresinin başlaması ihbarnamenin tebliği ile olacaktır<sup>347</sup>. Bununla beraber usulsüzlük cezası kesilebilmesi

<sup>344</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 144.

<sup>345</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 168.

<sup>346</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 358.

<sup>347</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 370.

için vergilendirme döneminin sonunu beklemeye gerek yoktur, fiilin işlenmesiyle beraber cezası derhal kesilebilir<sup>348</sup>. Usulsüzlük cezaları tarh işlemine ve vergi ziyanına bağlı bir işlem niteliğinde olmadığı için ceza ihbarnamesinde tek başına gösterilir<sup>349</sup>. Dolayısıyla mükellefe cezalı tarhiyatı haber veren ihbarnamede, usulsüzlük cezasının da gösterilmesi uygun olmayacaktır.

VUK'un 353. maddesinin 3. bendine göre; genellikle gayri ticari ve gayri resmi amaçlarla tüketicilerin gerçekleştirdikleri harcamalar esnasında ekonomik ilişkinin türüne göre fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi veya giriş biletleri, yolcu taşıma biletleri gibi belgelerin alınmadığının tespiti halinde VUK m. 353'ün 2. bendinde belirtilen miktarın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilir<sup>350</sup>. Kural olarak ceza kesilebilmesi için tespitin vergi inceleme elemanları tarafından yapılması şarttır. Ancak VUK m.353'e göre sayılan belgelerin alınmadığına ilişkin tespitin, Hazine ve Maliye bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen yetki çerçevesinde, vergi incelemesine yetkili olmayanların da yapması mümkündür. Bu durumda belge alınmadığına ilişkin tespit tutanağı ceza ihbarnamesi yerine geçecektir. Ancak ceza ihbarnamesi yerine geçen tespit tutanağının ayrıca ceza muhatabına tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>351</sup>.

### **2.5.2.3. Kaçakçılık Suçları ve Cezası**

Vergi Usul Kanunu'nun 359-363. maddelerinde belirtilmiş olan fiillerin gerçekleştirilmesi, vergi yasalarına aykırılıkları sebebiyle suç olarak nitelendirilmekte ve karşılığında hapis cezaları öngörülmektedir. VUK'ta düzenlenen bu suçlar, kaçakçılık suçları (VUK m. 359), vergi mahremiyetinin ihlali suçu (VUK m. 362), memurların mükelleflerin özel işlerini yapması suçu (VUK m. 363), mükellefin haysiyet ve şerefine tecavüz suçu ve ekim sayım beyanlarını denetlememe suçudur<sup>352</sup>. Bu suçların işlenmesi halinde mükellef veya ceza muhatabı hapis cezası ile cezalandırılmakla beraber ayrıca vergi ziyanına sebebiyet vermişse aleyhine vergi ziyayı cezası da kesilmektedir.

<sup>348</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 144.

<sup>349</sup> Baykara, s. 237.

<sup>350</sup> Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, s. 34.

<sup>351</sup> Şenyüz, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, s. 34.

<sup>352</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 371; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 437.

Kaçakçılık suçları ve cezaları VUK m. 359’da düzenlenmiş olup kaçakçılık suçu oluşturacak fiiller bu maddede sayılmıştır. Defter ve belgeleri ibraz etmemek, defterleri yok etmek, defter ve kayıtlarda muhasebe ve hesap hilesi yapmak, sahte belge düzenlemek, ödeme kaydedici cihazlara fiziki veya bilişim yoluyla müdahale etmek kaçakçılık suçu oluşturan fiillerden bazılarıdır<sup>353</sup>. VUK m. 359’da sayılan fiillerin kapsamına göre ilgili maddede hapis cezaları öngörülmüştür. Ancak bu suçların işlenmesi halinde tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen ceza bulunmuyorsa verilecek ceza yarı oranında indirilmektedir<sup>354</sup>.

Vergi Usul Kanunu m. 344’e göre VUK m. 359’da yazılı eylemlerle vergi ziyanına sebebiyet verilmesi halinde, bu suçu işleyen faile vergi ziyanına uğratılan vergi miktarının üç katı kadar vergi ziyayı cezası kesilmektedir. Nitekim kaçakçılık suçu, vergi ziyayı cezasının ağır nitelikli halleri ile paralellik taşımaktadır. Ancak vergi ziyayı cezası kesilmesi için vergi ziyanının varlığı yeterliği iken kaçakçılık suçunda böyle bir netice aranmaz<sup>355</sup>. Bununla beraber VUK m. 359’un son fıkrasına göre suçu işleyenlere VUK m. 359’daki cezaların verilmiş olması vergi ziyayı cezası kesilmesine engel olmayacaktır. Bu durumda vergi dairesi vergi ziyayı cezasını bildirmek amacıyla VUK m. 359’da sayılı fiillerle vergi ziyanına sebebiyet veren kişiye ihbarname düzenleyerek tebliğ etmelidir.

#### 2.5.2.4. Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Cezası

Vergi Usul Kanunu’nun 5. maddesinde belirtilmiş olan vergi mahremiyetine uyması zorunlu olan kimseler, vergi mahremiyetini ihlal ederler ise Türk Ceza Kanunu’nun “*Ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması*“ başlıklı 239. maddesinde<sup>356</sup> öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı cezalara göre cezalandırılacaklardır. Görevleri gereği mükellefin sırlarından haberdar olan vergilendirme işlemlerinde görevli memurlar, idari yargıda

<sup>353</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 437.

<sup>354</sup> 08.04.2022 tarihli 7494 sayılı Kanun’un 4. maddesi ile Vergi Usul Kanunu’nun 359.maddesine ek fıkra olarak bu hüküm eklenmiştir.

<sup>355</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 437.

<sup>356</sup> **TCK Madde 239/1:** “*Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticari sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beşbin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu bilgi veya belgelerin, hukuka aykırı yolla elde eden kişiler tarafından yetkisiz kişilere verilmesi veya ifşa edilmesi halinde de bu fıkra göre cezaya hükmolunur.*”

görev alanlar, bilirkişiler, komisyonlarda görevli olanlar, hizmet alınan firmaların yönetici, ortak ve çalışanları bu suçun faili olabilecektir<sup>357</sup>.

Vergi mahremiyetini ihlal suçu neticesinde VUK hükümlerine göre belirlenmiş bir vergi cezası söz konusu olmadığı için vergi mahremiyetini ihlal eden kimseye vergi cezası kesilmesi mümkün değildir.

#### 2.5.2.5. Mükellefin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Czası

Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi muamele ve incelemeleriyle alakalı görevli olanlar ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar<sup>358</sup> mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar. Nitekim Kanun'da sayılan görevli kimselerin idarenin aleyhine bir durum oluşturacak bu fiili gerçekleştirmeleri halinde, görevlilerin idarenin yanından uzaklaşıp mükellefin yanında hareket etmesi, artık kamu yararına değil mükellef yararına eylemlerde bulunması sonucunu doğurur<sup>359</sup>. VUK m. 6'da sayılan kişiler mükellefin özel işlerini yapar iseler VUK m. 363'e göre TCK'nın "görevi kötüye kullanma" başlıklı 257. maddesine<sup>360</sup> göre hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılacaklardır.

Mükellefin özel işlerini yapan kimseler, bu hareketleri ile vergi ziyanına sebep olurlarsa hürriyeti bağlayıcı ceza haricinde bir de VUK m. 344'e göre bir kat vergi ziyayı cezası kesilir<sup>361</sup>. Bu takdirde kesilen cezanın ceza ihbarnamesi ile muhataba tebliğ edilmesi suretiyle muhatap cezadan haberdar edilir.

<sup>357</sup> Vergi mahremiyetinin ihlali suçu özgü suç niteliğinde olup herkes tarafından işlenememektedir. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 471.

<sup>358</sup> Vergi mahremiyeti suçunda olduğu gibi mükellefin özel işlerini yapma suçu da özgü suçtur, herkes tarafından işlenebilecek nitelikte bir suç değildir.

<sup>359</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 485.

<sup>360</sup> **TCK Madde 257:** "(1) Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir menfaat sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

<sup>361</sup> Şenyüz'e göre bu ceza vergi ziyandan kaynaklanan bir suç niteliğinde değildir, ancak vergi ziyayının miktarı kadar bir para cezasının kesilmesi kastedilmektedir. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 489.

### 2.5.2.6. İştirak

İştirak, bir kişi tarafından tek başına işlenebilen bir hareketin, suça iştirak iradesiyle iş birliği hâlinde birden fazla kişi tarafından birlikte işlenmesini ifade eder<sup>362</sup>. Vergi suçlarında da ceza hukukunda olduğu gibi suça iştirak söz konusu olabilmektedir. Bu durumda vergi suçlarına iştirak edenler TCK'nın iştirak hükümlerine ve ceza hukuku genel ilkelerine göre belirlenecektir<sup>363</sup>. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 360. maddesine göre suçun işlenmesinde menfaat bulunmaması halinde TCK'ya göre verilen ceza yarıya indirilecektir. Suça iştirak edilmesi halinde faille beraber iştirakçi de hapis cezasına çarptırılacaktır. Özgü suç niteliğindeki vergi mahremiyetini ihlal ve memurların mükelleflerin özel işlerini yapma suçlarına iştirakte, iştirakçinin özgü olmasına gerek yoktur, failin memur olmasına karşın iştirakçinin ceza alabilmesi için memur olması şart değildir<sup>364</sup>.

İştirakçiye verilecek vergi ziyayı cezası, asıl faile verilecek vergi ziyayı cezasına bağlı bir ceza niteliğindedir. Nitekim asıl faile verilen cezanın iptali halinde, iştirakçiye verilmiş olan ceza da iptal edilmelidir. Ancak VUK'a göre iştirakçiye ceza verilebilmesi için asıl mükellefin vergi ziyasına neden olması yeterli olup asıl mükellefin cezasının kesinleşmesi şart değildir. Ancak iştirak eylemi sebebiyle kesilen cezalara ilişkin davaların çözümünde, eğer asıl mükellef dava açmış ise açılan davanın en azından bekletici mesele yapılarak iştirake ilişkin karar verilmesi daha uygun olacaktır<sup>365</sup>.

Kaçakçılık suçuna iştirak halinde, vergi ziyasına sebebiyet verilmiş ise iştirakçilere hapis cezasının yanı sıra vergi ziyayı cezası kesilebilecektir. Bu durumda VUK m. 344/2'ye göre kaçakçılık suçu işlenmesi halinde vergi ziyasına sebebiyet verilmiş ise iştirak edenlere ziyaa uğrayan verginin bir katı kadar vergi ziyayı cezası kesilir. Bu durumda vergi dairesi, ceza ihbarnamesi düzenleyerek tebliğ etmek suretiyle ceza kesme işlemini iştirakçilere bildirecektir.

<sup>362</sup> Anayasa Mahkemesi Başkanlığı, E. 2014/120, K. 2015/23, T. 05.03.2015, R.G. T. 21.5.2015, S. 29362.

<sup>363</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 414-415; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 501.

<sup>364</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.501.

<sup>365</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s.266.

### 2.5.3. Düzeltme

Vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar sonucu, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması söz konusu olmaktadır. Vergi hataları, Vergi Usul Kanunu'nun "*hesap hataları*" başlıklı 117. ve "*vergilendirme hataları*" başlıklı 118. maddelerinde açıkça belirtilmektedir.

Mükellef vergi hatasını fark etmesi durumunda vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunabilecektir. Bununla beraber tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları söz konusu ise VUK m. 121'e göre hatalar vergi idaresi tarafından re'sen düzeltilir. Bu durumda mükellefin düzeltme talebi olmasa dahi düzeltme işlemi gerçekleştirilir. Vergi dairesi hataların düzeltilmesini VUK m. 120 doğrultusunda düzeltme fişine dayanarak gerçekleştirmektedir. Mükellefin lehine bir düzeltme işlemi söz konusu ise işlem yapıldıktan sonra düzeltme fişi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilir. Fakat yapılan düzeltme işlemi ek bir vergi tarhiyatını gerektiriyorsa ek vergi tarhiyatının ihbarname ile tebliği gereklidir<sup>366</sup>. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi veya ihbarname ile yapılmış olması bu sonucu değiştirmez<sup>367</sup>. Bu durumda vergi hataları düzeltilerek mükellefe düzeltme yoluyla tarh<sup>368</sup> işlemi yapılmaktadır. Mükellefin aleyhine olan bu tarhiyatın vergi dairesi tarafından ihbarname düzenlenmek suretiyle mükellefe tebliğ edilmesi zorunludur<sup>369</sup>. Kendi aleyhine düzeltme yapılan mükellef, ihbarnamenin tebliği üzerine, düzeltme işlemine karşı, vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir.

### 2.5.4. Pişmanlık ve İslah

Pişmanlık ve ıslah, vergi ziyaı cezası gerektiren kanuna aykırı hareketlerin ilgili makamlara fiili gerçekleştiren ve iştirak edenler tarafından ihbar edilmesi durumunda, Kanun'daki belli koşulların yerine getirilmesi şartıyla ceza kesilmesini engelleyen bir müessesedir<sup>370</sup>. Pişmanlık ve ıslah müessesesi esas olarak beyana dayalı vergiler açısından geçerlidir. Bununla beraber mükellefin pişmanlık ve ıslah müessesesine başvurabilmesi için söz konusu verginin Vergi Usul Kanunu

<sup>366</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 224-225; Kızılot, C. 1, s. 559.

<sup>367</sup> Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 1, s. 1072.

<sup>368</sup> Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucu gerçekleştirilen yeniden tarh işlemi, "düzeltme yoluyla tarh" şeklinde ifade edilmektedir. Akdoğan, s. 75; Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 104; Kızılot, s. 559.

<sup>369</sup> Kızılot/Kızılot, s. 126.

<sup>370</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 311.

kapsamına giren vergilerden olması gerekir<sup>371</sup>. Pişmanlık müessesesi, beyana tabi olmayan emlak vergisi<sup>372</sup> ve MTV; VUK kapsamına girmeyen gümrük vergileri; tapu harçları, genel ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin olarak uygulanamamaktadır<sup>373</sup>. Vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellef veya bu fiillere iştirak edenler, kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden haber verip VUK m. 371'deki kayıt ve şartları yerine getirdiği takdirde, mükellefe vergi ziyai cezası uygulanmaz. Mükellefin pişmanlık talebinin kabul edilmesi neticesinde mükellefe ihbarname düzenlenerek cezalı tarhiyat yapılması mümkün olmayacaktır. Ancak pişmanlık talebinin kabulüyle mükellefe beyannamesini süresinde vermediği gerekçesiyle VUK m. 352 doğrultusunda birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir. Bahsedildiği üzere usulsüzlük cezaları pişmanlık kapsamına girmemektedir, pişmanlık talebi kabul edilse dahi söz konusu usulsüzlük cezası kesilerek mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmektedir<sup>374</sup>.

Mükellef pişmanlığa konu olan vergiye ilişkin pişmanlık beyannamesini, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde vermelidir. Mükellefin pişmanlık talebi neticesinde, pişmanlık kapsamına girmeyen ve ceza ödenmesini gerektiren bir durum olur ise vergi cezası kesilerek ihbarname düzenlenmek suretiyle mükellefe tebliğ edilecektir. Mükellefin pişmanlık talebi kabul edilmezse beyannameyi süresinden sonra verdiği gerekçesiyle cezalı tarhiyat işlemi gerçekleştirilerek ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir.

Mükellef, pişmanlık ve ıslah müessesesi için başvurarak idareyi kanuna aykırı hareketlerinden haberdar ettiği takdirde VUK m. 371'de sayılan üzerine düşen yükümleri yerine getirmek zorundadır. Eğer mükellef bu şartlara uymazsa veya şartları yerine getirmesine rağmen ödeme yapmaz ise idare, haberdar olduğu vergi ziyai cezasını gerektiren fiiller sebebiyle cezalı tarhiyat yoluna giderek bir vergi/ceza ihbarnamesi düzenleyecek ve mükellefe tebliğ edecektir<sup>375</sup>. Bu durumda mükellefin pişmanlık beyannamesi vermesinin, ihbarname düzenlenmek suretiyle mükellefe cezalı tarhiyat gerçekleştirilmesini engelleme yönünde bir etkisi olmayacaktır.

---

<sup>371</sup> Öner, s. 169.

<sup>372</sup> Emlak vergisine ilişkin olarak pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanamayacağı VUK m. 371'de açıkça belirtilmiştir.

<sup>373</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 438; Öner, s. 169; Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 313.

<sup>374</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 312.

<sup>375</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 325.

Mükellef süresinde pişmanlık beyannamesini vermesine rağmen ödeme yapmaz ise tahakkuk fişi esasına göre yapılmış olan tarhiyat terkin edilecek, aynı beyanname üzerinden ihbarname aracılığı ile cezalı tarhiyat işlemi yapılacaktır<sup>376</sup>.

#### 2.5.5. Uzlaşma

Vergi usul hukuku anlamında tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki uzlaşma türü bulunmaktadır. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği<sup>377</sup> m. 9'a göre, nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, vergi incelemesinin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen sürede tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmektedir. Bu kapsamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru vergi incelemesinin süresi ile sınırlı tutulmuştur. İnceleme başlamadan önce veya inceleme tamamlandıktan sonra tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmak mümkün değildir<sup>378</sup>. Tarhiyat sonrası uzlaşmada ise öncelikle verginin tarh edilmiş ve cezanın kesilmiş olması gerekmektedir. Uzlaşma Yönetmeliği'nin 9. maddesine göre vergi veya ceza ihbarnamesinin tebliğini takip eden günden itibaren 30 gün içerisinde mükellef uzlaşma talebinde bulunmalıdır. Mükellefe yapılan bir vergi incelemesi neticesinde, mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilmiş ise artık vergi incelemesi sona erdiği için tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmak mümkün olmayacaktır. Bu durumda ihbarnamenin tebliği ile ancak tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurma imkânı olacaktır.

VUK ek m. 11'e göre vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 6800 Türk lirasını<sup>379</sup> aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında mükellefler ve ceza muhatapları tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurabilmektedir. Usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları 7103 sayılı Kanun<sup>380</sup> ile tarhiyat öncesi uzlaşmadan kapsamından çıkartılmıştı ancak 7338 sayılı "Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"<sup>381</sup> ile yeniden tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır. Tarhiyat sonrası

<sup>376</sup> Kızılot / Kızılot, s. 198.

<sup>377</sup> R.G. T. 31.10.2011, S. 28101.

<sup>378</sup> Burcu Demirbaş Aksüt, Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma, On İki Levha Yayınları, İstanbul, Ocak 2021, s. 205.

<sup>379</sup> 1/1/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenen miktar.

<sup>380</sup> 7103 sayılı, 21.03.2018 Tarihli, Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

<sup>381</sup> Kanun No: 7338, Kabul Tarihi: 14.10.2021, R.G. T. 26.10.2021, S. 31640.

uzlaşmanın konusu ise VUK ek m. 1’de düzenlenmiştir. Buna göre ikmalen, re’sen ve idarece tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları ve 6800 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamındadır. Ancak her iki uzlaşma türünde, VUK m. 359’da yazılı fiiller ile vergi ziyasına sebebiyet verilmiş ise tarha konu vergi ve kesilen/kesilecek ceza ve bu fiillere iştirak edenlere kesilen/kesilecek ceza uzlaşma kapsamında değildir. Söz konusu vergi ve cezalara ilişkin olarak tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurulamaz.

Tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma görüşmeleri neticesinde, uzlaşmaya varılması halinde uzlaşma komisyonu tarafından tutanak düzenlenir. Komisyonun düzenlediği uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilmelidir (VUK ek m. 6). Vergi daireleri uzlaşma tutanağına ilişkin olarak bir takdir yetkisine sahip değildir. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın sağlanması üzerine vergi idaresi vergi inceleme raporuna dayalı olarak herhangi bir tarh işlemi yapamayacaktır, üzerine uzlaşılan vergi ve/veya ceza artık kesinleşmiştir<sup>382</sup>. Mükellef ise üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya cezaya karşı herhangi bir itiraz ileri süremeyecek, dava açamayacaktır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma herhangi bir neden ile temin edilemezse veya uzlaşma görüşmeleri gerçekleşmesine rağmen uzlaşmaya varılamaz ise inceleme yapan bu hususu uzlaşma tutanağında veya vergi inceleme raporunda belirterek veya raporla beraber gönderilecek bir yazı ile vergi dairesine bildirir (TÖUY m. 16/4). Bu durumda vergi dairesi vergi inceleme raporunda belirtilen matrah ve/veya matrah farkı üzerinden cezalı tarhiyat gerçekleştirerek ihbarname ile mükellefe veya ceza muhatabına tebliğ etmektedir<sup>383</sup>. Eğer kısmi bir uzlaşma sağlanmış ise vergi dairesi sadece uzlaşma temin edilemeyen kısma ilişkin olarak cezalı tarhiyat gerçekleştirmektedir. Bu durumda uzlaşma temin edilemeyen kısım için ihbarname düzenlenerek vergi/ceza mükellefe bildirilecektir. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşmanın

---

Madde 45: “213 sayılı Kanunun ek 11 inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “ile bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezalarında” ibaresi “ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında” şeklinde değiştirilmiş ve fıkraya aşağıdaki cümle eklenmiştir.

Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınır.”

<sup>382</sup> Demirbaş Aksüt, s. 291.

<sup>383</sup> Demirbaş Aksüt, s. 290.

sağlanamaması neticesinde kendilerine cezalı tarhiyat gerçekleştirilen mükellefler VUK ek m. 11/3 doğrultusunda tarhiyat sonrası uzlaşma talep edemezler<sup>384</sup>. Ancak mükellefin vergi/ceza ihbarnamesi ile kendisine bildirilen vergi veya cezalara ilişkin dava açması mümkündür.

Vergi mahkemesinde dava açmak için verginin tarh edilmiş olması, cezanın kesilmesi gerekmektedir (VUK m. 378). Mükellef, vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen tarhiyatın ihbarname ile kendisine tebliği ile tarhiyattan ve/veya cezadan haberdar olmakta ve tebliğ tarihi esas alınarak yasal haklarını kullanabilmektedir. Ancak uzlaşma öncesi tarhiyata başvurulmasına rağmen uzlaşma temin edilemezse mükellef, ihbarname tebliğ edilmeden önce tarhiyata konu olacak vergi ve/veya cezaya karşı dava açılabilir midir? Bu noktada vergi dairesi tarafından doğrudan bir tarhiyat gerçekleştirilmemiştir fakat mükellef uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanakta belirtilen vergi ve cezalardan ve miktarlarından haberdar olmuştur. Danıştay 9. Dairesi, tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın kesin ve yürütülmesi gereken bir idari işlem niteliğinde olmadığı gerekçesiyle ancak ihbarnamenin tebliğinden itibaren dava açılacağı yönünde karar vermiştir<sup>385</sup>. Ancak Danıştay VDDK birçok kararında<sup>386</sup> yükümlünün dava hakkını uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanağın tebliğinden itibaren 30 gün içinde, ayrıca ihbarnamenin tebliğini beklemeden de kullanabileceği görüşündedir<sup>387</sup>. Nitekim vergi inceleme raporundaki matraha veya matrah farkına dayanarak düzenlenecek vergi/ceza ihbarnamesinde belirtilecek vergi/ceza ile uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanakta belirtilen vergi/ceza arasında bir fark olmayacaktır. Bu durumda ihbarnamenin tebliği davacının durumunda bir değişiklik yaratmayacak,

---

<sup>384</sup> Karakoç, s. 740.

<sup>385</sup> Danıştay 9. Dairesi, E. 1994/6066, K. 1995/2451, T. 10.10.1995, www.legalbank.net, (ET. 17.12.2022).

<sup>386</sup> “Davanın açılmasından sonra idarece yapılan işlemlerde, istenen vergi ve cezalarla, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılamadığına ilişkin tutanakta gösterilen vergi ve cezaların, vergi inceleme raporunda salınması ve kesilmesi öngörülen vergi ve cezalarla aynı olması karşısında davacının, hakkında yapılacak tarhiyattan bilgi sahibi olduğu ve bu vergi ve cezaya ilişkin ihbarname tebliğinin davacının durumunda bir değişiklik yaratmayacağı açıktır. Bu nedenlerle, ihbarnamenin tebliği beklenmeksizin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılamadığı yolundaki tutanağın düzenlenmesi üzerine açılan davanın, incelenmeksizin reddinde hukuka uygunluk bulunmamıştır.” Danıştay VDDK, E. 1998/298, K. 1999/282, T. 14.05.1999; Danıştay VDDK, E. 1995/173, K. 1996/406, T. 06.12.1996. (Kızılot/Kızılot, s. 779).

<sup>387</sup> Karakoç, s. 740.

vergi ve cezanın belirliliği amacı gerçekleşmiş olacaktır<sup>388</sup>. Dolayısıyla uzlaşmaya varılamaması halinde mükellef, ihbarnamenin tebliğini beklemeden cezalı tarhiyata karşı dava açabilir.

VUK ek m. 1 doğrultusunda kendisine vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen mükellef veya ceza muhatabı cezalı tarhiyata ilişkin olarak ihbarnamenin kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak vergi idaresinin tarhiyat sonrası uzlaşmaya davet yetkisi bulunmamakta ancak mükellef kendi iradesiyle uzlaşma talebinde bulunabilmektedir<sup>389</sup>. Mükellef, tarhiyat sonrası uzlaşmaya ihbarnamenin tebliği üzerine başvurabilecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak vergi inceleme raporuna dayanılarak vergi tarh edilmiş ve ceza kesilmiş olmalı yani mükellef ile vergi idaresi arasında doğmuş olan bir uyuşmazlık var olmalıdır<sup>390</sup>. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanması halinde, tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi uzlaşma komisyonu tarafından uzlaşma tutanağı düzenlenmekte ve imzalanarak uzlaşma mahallinde mükellefe tebliğ edilmektedir. Tutanağı alan mükellefe uzlaşma sonucu ayrıca tebliğ edilmemektedir, bu yönüyle uzlaşma tutanağı bir nevi tahakkuk fişi niteliği taşımaktadır<sup>391</sup>. Uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların kanuni ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde üzerinde uzlaşılmış olan vergi veya cezalar ödenmelidir (VUK ek m. 8). Uzlaşma görüşmelerinde ve nihayetinde uzlaşma tutanağının tebliği ile mükellef üzerinde uzlaşılmış olan vergi ve ceza miktarından haberdar olmaktadır. Üzerinde uzlaşılan vergi veya cezaya ilişkin olarak, mükellefin haberdar edilmesi amacıyla yeniden bir ihbarnamenin düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesi gerekmemektedir<sup>392</sup>. Bununla beraber uzlaşmanın sağlanması durumunda

---

<sup>388</sup> “Tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağın düzenlenmesiyle mükelleften aranacak vergi ve cezanın belirlendiği, davacının hakkında yapılacak tarhiyatla ilgili bilgi sahibi olduğu ve bu tarhiyata ilişkin ihbarname tebliğinin davacının durumunda bir değişiklik yaratmayacağı...” Danıştay VDDK, E. 2014/157, K. 2014/273, T. 09.04.2014.

<sup>389</sup> Demirbaş Aksüt, s. 311.

<sup>390</sup> Neslihan Karataş Durmuş, Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018, s. 185.

<sup>391</sup> Özyer, s. 1153.

<sup>392</sup> Karataş Durmuş, s. 225.

mükellef veya ceza muhatabı üzerinde uzlaşılan vergi ve/veya cezaya karşı dava açma yoluna gidemeyecektir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın sağlanamaması halinde uzlaşma görüşmeleri yapılmış ise komisyonun teklif ettiği miktarlar tutanağa geçirilerek mükellefe tebliğ edilmektedir. Mükellef dava açma süresinin sonuna kadar komisyonun teklif ettiği miktarı kabul ettiğini bildirirse uzlaşma sağlanmış olacaktır. Ancak mükellef bu teklifi kabul etmez veya uzlaşma görüşmeleri temin edilemez ise uzlaşma sağlanamayacaktır. Mükellef ödemesi gereken vergi veya cezadan uzlaşmadan önce kendisine tebliğ edilmiş ihbarname ile haberdar olmaktadır. Uzlaşmanın sağlanamaması ile mükellefin ödemesi gereken vergi ve/veya ceza miktarı da ihbarnamedeki vergi veya ceza miktarı ile aynı olacaktır. Dolayısıyla mükellef zaten vergi ve/veya ceza miktarından haberdar olduğu için, yeniden aynı vergi ve ceza miktarına ilişkin olarak ihbarname düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesinde hukuki bir yarar yoktur. Bununla beraber mükellef, uzlaşma sağlanamadığına ilişkin tutanağın tebliğiyle beraber cezalı tarhiyata karşı dava açma hakkını ileri sürebilir. Uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın tebliğ edilmeyerek ödeme emri gönderilmesi mükellefin savunma hakkını ileri sürmesini engellemektedir<sup>393</sup>. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde dava açma süresinin başlaması açısından uzlaşmanın sağlanamadığına ilişkin tutanağın mutlaka mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Uzlaşma tutanağı tebliğ edildiği tarihte dava açma süresi 15 günden fazla ise aynı süre içerisinde mükellef dava açabilecektir. Ancak dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise bu süre tutanağın tebliğinden itibaren 15 gün uzayacaktır (VUK ek m. 7).

## 2.6. İHBARNAME ÇEŞİTLERİ

İhbarnameler temel itibarıyla yapılan işlemin niteliğine göre ikiye ayrılmaktadır. İlki vergi/ceza ihbarnameleri, ikincisi ise yargı organlarının vermiş olduğu kararlar üzerine vergi dairesi tarafından düzenlenen ödeme ihbarnameleridir<sup>394</sup>. Vergi/ceza ihbarnameleri, vergi dairesi tarafından tarh olunan vergi ve kesilen cezaların mükellefe bildirilmesi için kullanılmaktadır. Ödeme

<sup>393</sup> Danıştay 9. Dairesi, E. 2008/1569, K. 2008/2698, T. 17.06.2009, Danıştay Dergisi, S. 122, s. 399-401.

<sup>394</sup> Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 1, s. 751.

ihbarnameleri ise vergi mahkemesi ve bölge idare mahkemesinin kararlarına ilişkin olarak mükelleflerin ödemeleri gereken vergi miktarını veya bu miktardaki değişiklikleri bildirmek amacıyla kullanılmaktadır<sup>395</sup>.

### 2.6.1. Vergi ve Ceza İhbarnameleri

Vergi ve ceza ihbarnameleri, vergi dairesi tarafından gerçekleştirilen tarh ve ceza kesme işleminin mükellefe bildirilmesine ilişkin bir işlem tesis eden ve vergilendirme zamanaşımını kesen bir belge niteliği taşımaktadır<sup>396</sup>. VUK m. 34-35'te ve m. 366'da ifade edilen vergi ve ceza ihbarnameleri uygulamada birinci ihbarname olarak da bilinmektedir. Bu çalışmada ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde bahsedilen "ihbarname"den anlaşılması gereken uygulamada birinci ihbarname, 1 no'lu ihbarname veya tarh, tarhiyat ihbarnameleri<sup>397</sup> olarak da tabir edilen vergi/ceza ihbarnameleridir.

Bu ihbarnameler vergi ve ceza ihbarnameleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergi ihbarnameleri VUK m. 34-35 doğrultusunda düzenlenen ve vergi tarhiyatını mükellefe bildiren ihbarnamelerdir. Ceza ihbarnameleri ise VUK m. 366'da düzenlenmiş olup vergi dairesi tarafından kesilen cezanın mükellefe bildirilmesini amaçlamaktadır. Ancak tarh işlemine bağlı bir ceza kesilirse ceza kesme işlemi de aynı ihbarnamede gösterilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından şekli belirlenmiş olan vergi ihbarnameleri ile ceza ihbarnameleri şekli olarak aynıdır. Nitekim VUK'un öngördüğü yapısal unsurları da birbirlerine paralel nitelik taşımaktadır.

### 2.6.2. Ödeme İhbarnamesi (2 no'lu İhbarname)

Mükellefin, ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlara veya ödeme emrine karşı dava açması sonucunda yargı organlarının ilk tarhiyatta veya ödeme emrinde belirtilmiş olan vergi ve ceza miktarlarından farklı miktarlarda vergi ve ceza miktarları belirleyebilmeleri mümkündür<sup>398</sup>. Bu durumda vergi dairesi vergi ve ceza alacağını, yeni miktarlara göre mükelleften talep etmek durumundadır. Anayasa'nın 138. maddesinin 4. fıkrasına göre: "*Yasama ve yürütme organları ile idare,*

---

<sup>395</sup> Kızılot, s. 751.

<sup>396</sup> Kızılot, s. 752.

<sup>397</sup> Kızılot, s. 750.

<sup>398</sup> Çevik, s. 24.

*mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.”* Bununla beraber İYUK m. 28’e göre idari yargıda verilen kararların, idare tarafından geciktirilmeksizin, en fazla 30 gün içerisinde yerine getirilmesi gerekmektedir. İYUK m. 28/5’e göre ise *“Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.”* Bu hususta idare bir takdir yetkisine sahip olmayıp 30 gün içerisinde karara ilişkin işlemi tesis etmelidir. Aksi halde idarenin mahkeme kararlarına karşı direnerek kararı uygulamaması Anayasa’ya aykırılık teşkil edecektir. Vergi dairesi, vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar neticesinde mükellefin ödemesi gereken vergi ve ceza miktarını tespit edecek ve varsa mahkemece hükmedilen harç ve gecikme faiziyle beraber mükellefe bildirecektir<sup>399</sup>. Vergi mahkemesinin doğrudan matrahı tespit ederek ödenecek vergi ve cezayı mükellefe bildirme gibi bir yetkisi yoktur. Aksi halde vergi mahkemesi idarenin yerine geçerek vergilendirme işlemi gerçekleştirmiş olacaktır<sup>400</sup>. Yargı kararı neticesinde tahakkuk ederek kesinleşen vergi ve cezanın ödenebilir hale gelmesi ancak yargı kararının yeni bir ihbarname ile mükellefe tebliği edilmesiyle beraber mümkün olacaktır<sup>401</sup>. Dolayısıyla vergi mahkemesinin kararını mükellefe tebliğ ettiği tarihin, karar verilen vergi ve cezanın ödenmesine ilişkin olarak mükellef üzerinde bir yükümü yoktur. Yargı kararı üzerine idarece tespit edilecek vergiler, vergi/ceza ihbarnamelerinden farklı olarak VUK m. 112/3’te bahsedilen *“vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarname”* olan ödeme ihbarnameleri ile mükellefe bildirilecektir.

Uygulamada ikinci ihbarname, 2 no’lu ihbarname, İHB2 kodlu ihbarname olarak da tabir edilen ödeme ihbarnameleri, vergi mahkemelerinin, bölge idare

---

<sup>399</sup> Çevik, s. 24.

<sup>400</sup> Re’sen araştırma yapılırken hâkimin idarenin yerine geçerek karar vermesi yerindelik denetimi yapılması anlamına gelecektir. Hâkim idarenin işlemlerinin hukuka uygunluğunu değerlendirmelidir. Bu doğrultuda idari işlemlerin iptaline veya kısmen iptaline karar verebilir. Hâkimin matrah belirlemek suretiyle bir vergilendirme işlemi tesis etmesi mümkün olmamakla beraber verginin iadesinin yapılmasına da karar veremez. Mükellef tarafından ödenmiş olan ve yargı kararıyla iptaline sebebiyet verilen tarh işlemine ilişkin vergi ve cezanın iadesini vergi dairesi gerçekleştirecektir. Yargı organının bu noktada vereceği karar ancak idari işlemin iptaline yöneliktir. Ramazan Armağan/ Ayşe Armağan, *“Türk Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesinin Sınırları”*, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 8, S. 2, 2021, 417-444, s. 427.

<sup>401</sup> Kızılot, s. 751.

mahkemelerinin ve Danıştay'ın kararları üzerine vergi dairesince tespit olunan, vergi ve ceza miktarlarını bildirmek amacıyla düzenlenmektedir (İYUK m. 27/4). Ödeme ihbarnameleri her ne kadar uygulamada 2 no'lu veya ikinci ihbarname olarak ifade edilse de bu ifade vergi/ceza ihbarnamelerinin ikinci kez düzenlenmesi anlamına gelmemektedir. Ödeme ihbarnameleri, vergi/ceza ihbarnamelerinden farklı olarak tarh/ceza işleminin bildirilmesini değil, mahkeme kararı sonucunda tahakkuk ederek kesinleşen vergi ve cezaların miktarının bildirilmesini sağlamaktadır<sup>402</sup>. Mahkeme kararı neticesinde mükellefin ödemesi gereken bir vergi söz konusu ise tahsil süreci ancak ödeme ihbarnamesinin tebliği ile başlayacaktır. Ödeme ihbarnameleri tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş vergi ve cezaların tahsil aşamasını başlatarak vergilerin vadesinde ödenmesini amaçlamaktadır. Dolayısıyla yargı kararı sonucunda borç kesinleşmiş olsa da ödeme ihbarnamesi tebliğ edilmeden borcun ödenmediği iddiasıyla ödeme emri düzenlenmesi yerinde olmayacaktır<sup>403</sup>. Ödeme zamanının başlaması için mahkemenin verdiği kararın mükellefe tebliği yeterli değildir, idarece ödeme ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmesi şarttır. Ödeme ihbarnamesine konu olan vergi taksit süresi geçmiş ise ihbarnamenin mükellefe tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde, taksit süresi geçmemiş ise vadesinde ödenmelidir. Aksi halde mükellefe ödeme emri tebliğ edilerek cebri tahsil yoluna gidilebilmesi mümkün olacaktır.

Ödeme ihbarnameleri temel muhteviyatı itibariyle uygulamada Vergi Usul Kanunu m. 34-35 ve m. 366'da bahsedilen vergi/ceza ihbarnamelerinden farklı bir şekilde düzenlenmektedir. Öncelikle ihbarnamede mükellefin adı soyadı, ihbarnameye ilişkin vergi kodu ve dönemi, mükellefin açık adresi belirtilmektedir. Ayrıca yargı yoluna başvurulmuş olan ilk ihbarnamenin türü, tarihi ve numarası belirtilmektedir. Uyuşmazlığa konu olan ve dava konusu edilen vergi ve cezanın türü ve miktarı ile yargı kararları neticesinde tespit olunan vergi ve cezanın türü ile miktarları da ödeme ihbarnamesinde belirtilmektedir. Son olarak ihbarnamenin

<sup>402</sup> Ödeme ihbarnamesi, yeni bir borç doğuran, inşai nitelikte bir idari işlem niteliğinde değil, bir bildirim niteliğindedir. Bumin Doğrusöz, "İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu", Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/iki-numarali-ihbarname-ve-dava-yolu/27427>, (ET. 14.04.2022).

<sup>403</sup> Vergi Usul Kanunu'nun belirlemiş olduğu usul ve şekle aykırı yapılan tebligat geçersiz olacağı için tebligata konu ihbarnameler de kesinleşmeyecek, bu sebeple ödeme emri düzenlenemeyecektir. Danıştay 7. Dairesi, E. 1993/914, K. 1995/1968, T. 03.05.1995 (Baykara, s. 126-127); Danıştay 3. Dairesi, E.1991/1442, K.1992/3211, T.04.11.1992, [www.legalbank.net](http://www.legalbank.net), (ET. 05.04.2022).

dayanağı olan yargı kararına ilişkin tarih veya esas numarası gibi bilgiler de ihbarnamede gösterilmelidir. Yargı kararına dayanan bu ihbarnamenin gerekçesi vergi/ceza ihbarnamelerinden farklı olarak takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporu değildir. Bununla beraber ödeme ihbarnamesinin sebep unsuru olan yargı kararı, İYUK m. 25'te belirtildiği üzere vergi idaresi ile beraber mükellefe de tebliğ edilmektedir. Bu yüzden ödeme ihbarnamelerine yargı kararı da dahil olmak üzere herhangi bir ek iliştilmesi gerekmemektedir<sup>404</sup>. Dolayısıyla yargı kararının ihbarnamenin eki olarak tekraren mükellefe tebliğ edilmesinde hukuki bir yarar bulunmadığı gibi, eklenmemesi de hukuka aykırılık teşkil etmeyecektir.

#### 2.6.2.1. Yargı Kararları Neticesinde Ödeme İhbarnamesi Düzenlenmesi

Vergi mahkemesinin kararına göre tespit edilecek vergi, resim, harç gibi mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarı, vergi dairesi tarafından düzenlenen ödeme ihbarnameleri vergi mahkemesi kararının idareye tebliğinden itibaren 30 içinde mükellefe bildirilmelidir<sup>405</sup>. Ancak CANDAN'a göre vergi mahkemesi kararından sonra ödeme ihbarnamesinin tebliğ edilmesi gereken herhangi bir özel süre yoktur. Tahsili gerçekleştirilmiş olan ve mahkemece hukuka aykırı olduğu yönünde karar verilen vergi ve cezanın davacıya iadesi için ise vergi dairesi kararın idareye tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde işlem yapılmalıdır<sup>406</sup>.

Mükellefin kendisine yapılan tarhiyata veya tebliğ edilen ödeme emrine karşı dava açması neticesinde, vergi mahkemesi ancak mükellefin lehine olarak vergi ve ceza miktarlarında değişiklik yapabilecek veya davayı reddederek mevcut miktarı tasdik edecektir. Vergi ve ceza miktarları üzerinde dava açan mükellefe mevcut durumdan aleyhe bir karar verilmesi mümkün değildir<sup>407</sup>. Mükellefin dava açmasıyla

<sup>404</sup> Nazlı Gaye Alpaslan, “*Vergi Mahkemesinde Davanın Kaybedilmesi Hali ve İkincil İhbarname*”, <https://vergialgi.net/vergi-mahkemesinde-davanin-kaybedilmesi-hali-ve-ikincil-ihbarname>, (ET: 14.03.2022).

<sup>405</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 211.

<sup>406</sup> Candan'a göre İYUK m. 28/1'de belirtilen 30 günlük süre, mahkeme kararına göre vergi ve ceza miktarlarının tespit ve ardından tebliğ edilmesi için geçerli değildir. İYUK m. 28/5'teki için özel bir süre öngörülmemiş olup tarh ve ceza zamanaşımı süreleri içerisinde ödeme ihbarnamesi düzenlenebilecektir. Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 815.

<sup>407</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda ve vergi yargılamasında kural olarak aleyhe değiştirme yasağı bulunmamaktadır. Re'sen araştırma yetkisine sahip olan hâkim, tarh edilmesi gereken vergi miktarının davaya konu olan vergi miktarından daha fazla olduğunu fark edebilir. Ancak hâkimin bu yönde bir karar vermesi yerindelik denetimi yapılamamasına ilişkin hükmün (İYUK m. 2) ihlal edilmesine neden olacaktır. Tarhiyatın eksik yapıldığını fark eden vergi idaresinin ikmalen tarhiyat yapması

vergi mahkemesi, söz konusu vergi ve ceza miktarlarından daha yüksek bir miktara hükmedemez. Gerçekleştirilen cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görmeyen mahkeme ancak mevcut tarhiyatın uygun olduğu yönünde karar vererek davayı reddedecektir. Bu durumda mahkemenin tarhiyatı tasdik yönündeki kararı üzerine, mükellefe ödeme ihbarnamesi düzenlenecektir<sup>408</sup>. Tarhiyatın aynen tasdik edilmesi sebebiyle, ihbarnameye konu vergi ve ceza miktarlarında bir değişiklik olmayacaktır. Tasdik kararı üzerine, vergi dairesi vergi ve cezaya ilişkin olarak mükellefe ödeme ihbarnamesi tebliğ edecek ve bu şekilde vergi ve cezalar tahsil edilebilir hale gelecektir. Ancak dava esas itibarıyla incelenmeksizin reddedilirse, dava açılmamış sayılır veya davadan feragat edilirse bu durumda ödeme ihbarnamesi düzenlenmez<sup>409</sup>. Aleyhine karar verilmiş olan mükelleften istenecek yargı harcının tahsil edilebilmesi için de ödeme ihbarnamesi düzenlenmektedir. Vergi mahkemesi davayı kabul ederek mükellefin lehine karar vermiş ise tarhiyatı tamamen iptal edebilir. Bu durumda vergi dairesince ödeme ihbarnamesinin düzenlenmesi gerekmemektedir<sup>410</sup>. Tarh işleminin tamamen iptaliyle beraber mükellefin ödemesi gereken söz konusu bir vergi ve ceza olmayacaktır.

Mükellefin kısmen lehine karar verilmesi halinde, vergi mahkemesi ilk ihbarnamede veya ödeme emrinde belirtilmiş olan vergi ve ceza miktarından daha düşük bir vergi/ceza miktarına hükmedecektir. Bu durumda kararın idareye tebliği ile vergi dairesi tarafından tespit olunan vergi ve ceza miktarları, ödeme ihbarnamesi ile mükellefe tebliğ edecektir. Diğer iki durumdan farklı olarak tarhiyatın kısmen kaldırılmasında artık ilk ihbarnameden farklı, yeni bir vergi ve ceza miktarı söz konusu olacaktır. Mahkemenin kararı çerçevesinde vergi dairesi ödeme ihbarnamesi ile ödenmesi gereken vergi ve ceza miktarlarını mükellefe bildirmektedir. Mükellefin kısmen lehine verilmiş olan karar neticesinde vergi ve ceza miktarlarının bir kısmı terkin edilecektir. Kararın kısmen aleyhe olan kısmına ilişkin vergi ve ceza miktarları

---

önünde bir engel yoktur. Bu durumda vergilendirme işlemini yapması gereken vergi idaresidir. Hâkimin bu yönde bir karar vermesi olanaklı değildir. Bu çerçevede vergi yargılamasında dava açan mükellefin mevcut durumundan aleyhe bir karar verilmesi mümkün olmayacaktır. Armağan/Armağan, s. 426; İdari yargılama hukukunda aleyhe hüküm verilememesine ilişkin bkz: Ebru Gündüz, “İdari Yargılama Hukukunda Aleyhe Hüküm Verme ve Aleyhe Bozma Yasağı”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 24, S. 2, 2020, s. 333-360.

<sup>408</sup> Yenice/Esin, s. 598.

<sup>409</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m. 214-216.

<sup>410</sup> Yenice/Esin, s. 598.

ise tahakkuk ederek kesinleşecek ve ödeme ihbarnamesi aracılığıyla mükellefe bildirilerek tahsil edilmeye çalışılacaktır<sup>411</sup>.

Mükellefin istinafa başvurusu üzerine, bölge idare mahkemesi (BİM) istinaf talebini reddederse yeniden ihbarname düzenlenmesine gerek yoktur. Nitekim vergi mahkemesinin önceki kararına istinaden zaten işlem tesis edilmiş ve istinaf yolu neticesinde hukuki alemde bir değişiklik oluşmamıştır. Ancak yargı harcı ödenmesi gerekiyorsa ödeme ihbarnamesi düzenlenerek mükellefe bildirilir. İstinaf başvurusu neticesinde BİM, vergi mahkemesi kararının kaldırılmasına karar verir ise kendisi işin esasına girerek bir karar verecektir. Bu durumda vergi mahkemesi kararı idarenin aleyhine iken BİM'in verdiği karar idare lehine ise mükellefin ödemesi gereken vergi ve ceza ortaya çıkmış veya miktarları artmış olacaktır. Dolayısıyla bölge idare mahkemesi kararı üzerine vergi dairesi tarafından tespit olunan vergi ve ceza miktarları mükellefe ödeme ihbarnamesi tebliğ edilecektir. Ancak vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar idare lehine iken BİM'in verdiği karar idarenin aleyhine ise, davaya konu vergi ve ceza ihbarnamelerinin terkin edilmesi, tahsil edilmişse reddiyat işleminin yapılması gerekmektedir<sup>412</sup>.

Mükellefin bölge idare mahkemesi kararına karşı temyiz yoluna gitmesi durumunda Danıştay farklı kararlar verebilecektir. Danıştay, BİM'in idare lehine olan kararını doğrudan onar ise mükellefe yapılacak tarhiyatta bir değişiklik olmayacaktır. Nitekim vergi mahkemesi kararının ve gerekirse BİM kararının neticesinde mükellefe ihbarname düzenlenmek suretiyle vergi miktarı bildirilmiştir. Danıştay, idare aleyhine olan kararı onarsa yine hukuki bir değişiklik oluşmayacaktır, nitekim vergi mahkemesi veya BİM'in kararı üzerine zaten vergi ve cezalar terkin edilmiş olmalıdır. Dolayısıyla Danıştay'ın onama kararları neticesinde ödeme ihbarnamesi düzenlenmesine gerek yoktur.

Bölge idare mahkemesi idarenin lehine bir karar vermiş ise kararın temyizi halinde Danıştay, kararı kısmen bozabilir. Onadığı kısma ilişkin vergi mahkemesi ve BİM kararına göre zaten işlem tesis edildiği için herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Ancak kararın bozulan kısmı BİM'e gönderilecektir. Eğer BİM'in kararı idare aleyhine ise onanan kısım için aynı şekilde terkin işlemi zaten yapılmış olduğu için

<sup>411</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m. 98-99.

<sup>412</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m. 100.

bir işlem yapmaya gerek yoktur. Bununla beraber kararın bozulan kısmı için Danıştay işin esasına girerek bir hüküm tesis etmeyecektir. Kararı doğrudan bozması halinde de hüküm tesis etmeyecektir. Bozulan karara ilişkin olarak Bölge İdare Mahkemesi yeni bir karar vereceği için, bu karara kadar vergi idaresince bir işlem yapılmasına gerek yoktur<sup>413</sup>.

#### 2.6.2.2. Ödeme İhbarnamelerine Karşı Dava Açılması

Ödeme ihbarnameleri esas itibarıyla yargı kararının yerine getirilmesi amacıyla düzenlenmekte ve mükellefe tebliğ edilmektedir. Bu sebeple Danıştay'ın birçok kararına göre mükellefin, yargı kararına göre ödenmesi gereken vergi ve cezayı tespit ederek bildiren ödeme ihbarnamelerine karşı dava açması mümkün olmayacaktır<sup>414</sup>. Vergi idaresinin ihbarnamedeki vergi ve cezaların tespiti hususunda bir takdir yetkisi yoktur. Dolayısıyla söz konusu yargı kararlarına göre, vergi dairesi sadece yargı kararının infazını yerine getirmekte, ödeme ihbarnamesi de sadece bildirim niteliği niteliğinde olduğundan hukuki yenilik doğurmamaktadır. Bu gerekçeyle ödeme ihbarnamelerine karşı mükelleflerin dava açamayacağı kabul edilmektedir<sup>415</sup>.

Vergi dairesi mahkeme kararına göre vergi/ceza miktarını yeniden hesaplarken bazı hatalarda ve hukuka aykırı işlemlerde bulunabilir. Ödeme ihbarnamesinde bulunan bu hata ve hukuka aykırılıkların davaya konu edilemeyerek hukuka uygunluk denetimi dışında bırakılmaları Anayasa'nın 125. maddesine aykırı olacaktır<sup>416</sup>. Yargı kararına göre oluşan miktarı idarenin keyfi ve kararlar uyuşmayacak bir şekilde belirlediği yönündeki iddiaların yargı makamlarınca mutlaka dikkate alınması gerekmektedir. Bu çerçevede ödeme ihbarnamelerinin hukuki denetime tabi olarak dava konusu yapılabilmelidir. Aksi halde mükelleflerin

<sup>413</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi m. 228.

<sup>414</sup> "...ikinci kez düzenlenen bu ihbarname, yargı kararına göre ödenmesi gereken kamu alacağını gösteren ve bildirim niteliğini taşıyan bir belge olduğundan, dava konusu yapılması ve bu suretle konunun yeniden incelenmesi mümkün bulunmadığından temyiz isteminin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına..." Danıştay 9. Dairesi, E. 1999/415, K. 2000/173, T. 26.01.2000, www.lexpera.com.tr, (ET. 04.04.2022).

<sup>415</sup> Danıştay 9. Dairesi, E. 1989/1219, K. 1991/115, T. 22.01.1991; Danıştay 4. Dairesi, E. 1997/4143, K. 1998/1870, T. 07.05.1998, www.lexpera.com.tr, (ET. 10.04.2022).

<sup>416</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 815; Mahmut Kaşıkçı, "Vergi Hukukunda Yargı Kararları Üzerine Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Bildirimlere Konu İşlemlerin Hukuki Niteliği ve Vergi Davasının Konusunu Oluşturup Oluşturmayacağı Sorunsalı Üzerine Bir İnceleme", Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S. 29-30, 2007, 24-47, s. 43.

hak arama özgürlükleri kısıtlanmış olacaktır<sup>417</sup>. Ancak yargılama esnasında tarhiyatın esası incelenemeyecek, mahkeme kararı ile hükmedilen vergi ve ceza miktarları ile ödeme ihbarnamesinde belirtilen vergi ve ceza miktarları arasında bir çelişki olup olmadığı yönünde iddialar ileri sürülebilecektir<sup>418</sup>. Daha önce yargı önünde tartışılmış ve karar verilmiş vergilerin yerindeliğine ilişkin konular yeniden tartışılmamalı ve yargı organlarında incelenmemelidir<sup>419</sup>. Bununla beraber ihbarnamede belirtilen gecikme faizi ve yargı harcı vergi davasına konu edilebilir<sup>420</sup>. Gecikme faizi ve yargı harcı ilk defa bu ihbarname ile mükellefe bildirildiği için söz konusu ödeme ihbarnamesi gecikme faizi ve yargı harcı bakımından ilk kez tesis edilen bir idari işlem niteliğindedir<sup>421</sup>. Dolayısıyla ödeme ihbarnamesindeki gecikme faizinin ve yargı harcının dava konusu edilebilmesine bir engel bulunmamaktadır<sup>422</sup>. Ancak bu hususlar dışında yargı kararına konu vergi ve cezaya ilişkin itirazlarını ileri sürmek isteyen mükellef, bu itirazını vergi dairesi tarafından düzenlenen ödeme ihbarnamesine karşı değil, vergi mahkemesinin vermiş olduğu karara karşı kanun yollarına başvurarak ileri sürebilecektir<sup>423</sup>.

## 2.7. İHBARNAME ve ZAMANAŞIMI İLİŞKİSİ

İhbarname tarh veya ceza kesme işleminin sonuç doğurması bakımından önem taşımaktadır. Bu çerçevede verginin tahsil edilebilmesi için öncelikle zamanaşımı süresi dolmadan mükellefe bildirilmesi gerekir. İhbarname hem tarh zamanaşımının başlamasında hem de tahsil zamanaşımının hesaplanmasında önemli rol oynamaktadır. Çalışmanın bu kısmında ihbarname ve zamanaşımı ilişkisine değinilecektir.

<sup>417</sup> Kaşıkçı, s. 43-44.

<sup>418</sup> Çevik, s. 24.

<sup>419</sup> Kaşıkçı, s. 46.

<sup>420</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 2021/8925, K. 2022/27, T. 10.01.2022, www.legalbank.net, (ET. 27.04.2022)

<sup>421</sup> “...gerek gecikme faizi gerekse karar harcı ilk defa dava konusu 2 no’lu ihbarname ile bildirildiğinden ve ödemede bulunulmaması halinde 6183 sayılı Kanunda yer alan takip usulleri uygulanacağından, davacı şirketin menfaatini etkileyen, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin ortada olduğu aşıkardır.” Danıştay 9. Dairesi, E. 2010/4099, K. 2010/6135, T. 10.11.2010, www.legalbank.net, (ET. 27.04.2022).

<sup>422</sup> Kızılot/Kızılot, s. 366-367; Bumin Doğrusöz, “İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu”, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/iki-numarali-ihbarname-ve-dava-yolu/27427>, ET. (14.04.2022).

<sup>423</sup> Ödeme ihbarnamesinde “hata düzeltme” yolu ile düzeltilebilecek bir hata var ise düzeltme yapılabilmesi mümkündür. Kararların kesinleşmiş olmasını düzeltme yapılmasını engellemez, ancak hatalar hakkında yargı organları tarafından bir karar verilmemiş olması gerekir. Kızılot/Kızılot, s. 125.

### 2.7.1. Tarh Zamanaşımı Bakımından

Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesine göre tarh zamanaşımı vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıldır. VUK m. 374'e göre vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezalarına ilişkin ceza zamanaşımı süresi vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl, usulsüzlük cezalarında ise iki yıldır<sup>424</sup>. Bu süre içinde tarh ve tebliğ olunmayan vergi ve cezalar zamanaşımına uğrar. Zamanaşımı içerisinde tarh edilmiş olan verginin veya kesilen cezanın mutlaka mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Bu tebliğ ise ancak ihbarname ile beraber gerçekleşecektir.

İdare tarafından kararlaştırılmış olan tarh işlemi zamanaşımının dolmasından sonra ihbarname ile tebliğ edilirse yapılacak işlem bir hüküm doğurmayacaktır<sup>425</sup>. Zamanaşımının dolmasıyla vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmesi ve vergi/cezalara ilişkin ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmesi mümkün olmayacaktır<sup>426</sup>. Vergi dairesi beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde tarh işlemini gerçekleştirerek işlemi ihbarname aracılığıyla mükellefe tebliğ etmelidir. İhbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği gün itibariyle zamanaşımı süresinin sona ermemiş olması gerekir. Tarh zamanaşımının dolmasıyla vergi dairesinin somut olaya ilişkin vergilendirme yapma olanağı ortadan kalkmaktadır<sup>427</sup>. Vergilendirme işlemi tesis edilse dahi sürenin geçmesi sebebiyle vergi alacağının tahsili mümkün olmayacaktır. Bu durumda mükellefin zamanaşımı süresinin dolduğu yönünde bir iddiada bulunmasına gerek yoktur. İdarenin tarh işlemini gerçekleştirirken veya ihbarnameyi düzenlerken zamanaşımı süresinin dolup dolmadığını re'sen dikkate alması gerekmektedir<sup>428</sup>. Bununla beraber VUK m. 374'e göre vergi/ceza ihbarnamesi eğer zamanaşımı süresi içerisinde usulüne uygun olarak tebliğ edilirse zamanaşımı kesilecektir<sup>429</sup>. Ancak buradaki "kesilme" kavramından sürenin baştan

<sup>424</sup> Ancak beş yıllık zamanaşımına tabi olan vergi ziyai cezası ile iki yıllık zamanaşımına tabi usulsüzlük cezasının birleşmesi halinde, vergi ziyai cezasına ilişkin zamanaşımı süresi içerisinde ceza kesilmesi mümkün olacaktır (VUK m.374/2). Bu doğrultuda vergi ziyai ile bölünemeyen bir ilişki içerisinde olan özel usulsüzlük cezalarında ceza zamanaşımı beş yıldır. Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 304.

<sup>425</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 148.

<sup>426</sup> Öner, s. 113.

<sup>427</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 144.

<sup>428</sup> Öner, s. 113.

<sup>429</sup> Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 2, s. 3380; Özyer, s. 1124.

başlaması değil, bu aşamada artık tarh zamanaşımının söz konusu olamayacağı anlaşılmalıdır<sup>430</sup>. Bundan sonra ise gündeme tahsil zamanaşımı gelecektir.

### 2.7.2. Tahsil Zamanaşımı Bakımından

Özel borç ilişkilerinde olduğu gibi, kamu alacaklarında da belli süre içinde ödenmeyen veya idarece cebren tahsil edilemeyen kamu alacaklarının istenmesi mümkün olmayacaktır<sup>431</sup>. Tahsil edilmeyen kamu alacağı zamanaşımına uğrayacaktır. 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesinde kamu alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden yıl başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrayacağı belirtilmektedir. Bu takdirde 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil edilecek kamu alacaklarının vadeyi izleyen yılın başından itibaren beş yıllık zamanaşımı süresine tabi olduğu söylenebilir.

Tarh zamanaşımının sona ermesiyle kamu alacağının hukuk düzeninde doğması mümkün olmamaktadır ancak tahsil zamanaşımına uğramış olan bir kamu alacağı sadece tahsil edilebilirliğini yitirmektedir.<sup>432</sup> Borç doğmuştur ve varlığını devam ettirmektedir ancak eksik borç niteliğindedir. 6183 sayılı Kanun m. 102/2'ye göre zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemelerin kabul olacağını belirtmektedir. Zamanaşımının dolmasıyla vergi idaresinin cebren borcu tahsil etmesi mümkün olmayacaktır ancak mükellef kendi rızasıyla zamanaşımına uğramış vergiyi ödemeyi tercih edebilir.

İhbarnamenin tebliğ edilmesi ile tarh ve ceza kesme işlemi mükellef nezdinde sonuç doğurmaktadır. Bu çerçevede verginin tahakkuk etme zamanı ve vadesi ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihe göre şekillenebilmektedir. 30 gün içerisinde ihbarnameye karşı dava yoluna gidilmez ise vergi tahakkuk edecektir. Bununla beraber eğer ilgili kanunlarda belirlenmiş özel bir vade tarihi yoksa vergi ve cezanın kesinleşmeden itibaren 1 ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Tahsil zamanaşımı ise vade tarihi olan bu süre itibarıyla hesaplanmaya başlanılacaktır. Bu süreçte vergi dairesinin ayrıca tahakkuk fişi düzenlemesi gerekmez. İhbarnamenin ilk tebliğ tarihi tahsil zamanaşımını başlatan bu sürenin saptanmasında belirleyici olacaktır. Verginin

<sup>430</sup> Mustafa Alpaslan / Eda Kaya, Vergi Uygulamasında Zamanaşımı, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, İzmir, 2016, s. 62.

<sup>431</sup> Alpaslan/Kaya, s. 89.

<sup>432</sup> Alpaslan/Kaya, s. 91.

tahsil edilebilme imkânı ihbarnamenin tebliğiyle başlamakta ve tahsil zamanaşımının hesaplanmasında rol oynamaktadır. Verginin tahakkuk etmesinden 1 ay sonra vadenin gerçekleşmesiyle tahsil zamanaşımı takip eden yılın başından itibaren hesaplanacaktır.

### 2.7.3. Düzeltme Zamanaşımı Bakımından

Vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı VUK m. 126'da düzenlemiş ve bu maddede VUK m. 114'te yazılı tarh ve tebliğ zamanaşımı sürelerinin düzeltme için de geçerli olacağı belirtilmiştir. Düzeltme zamanaşımı, kural olarak vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından itibaren beş yıldır. Ancak VUK m. 126'da düzeltme zamanaşımına münhasır olarak bazı istisnalar getirilmiştir. Buna göre:

- *“Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,*
- *İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,*
- *İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı az olamaz.” (VUK m. 126)*

Bu istisnalar düzeltme zamanaşımının bitmesine bir yıldan az bir zaman kaldığı hallerde, hatanın fark edilebilmesi ve ileri sürülebilmesi için bir ek zamanaşımı süresi tanımak ve mükellefin haklarını korumak amacıyla düzenlenmiştir. Nitekim tarh zamanaşımının sona ermesine çok kısa bir süre kala tebliğ edilen ihbarnamede hata olması durumunda mükellef hemen fark edemeyebilir veya harekete geçemeyebilir. Bu yüzden zamanaşımı bir yıldan az kalmış ise hatanın, tebliğin veya haczin yapıldığı günden itibaren mükellefe bir yıllık zamanaşımı süresi tanınmaktadır. Ancak bu süreler içerisinde mükellef düzeltme talebinde bulunabilecektir. Zamanaşımı süresi sona erdikten sonra ortaya çıkarılan vergi

hatalarının düzeltilmesi mümkün olmayacaktır<sup>433</sup>. Dolayısıyla düzeltme zamanaşımı hak düşürücü süre niteliğindedir<sup>434</sup>.

Kendisine ihbarname tebliğ edilmiş olan mükellef, her halde vergi alacağının doğumundan sonraki yeni yılın başından itibaren beş yıl içerisinde düzeltme talebinde bulunabileceği gibi, zamanaşımı süresinin son yılında ihbarnamenin tebliğ edilmesi üzerine tebliğden itibaren bir yıl içerisinde düzeltme talebinde bulunabilecektir. Zamanaşımı içerisinde ileri sürülen düzeltme talebi vergi idaresi tarafından dikkate alınarak düzeltme işlemi gerçekleştirilebilecektir.

---

<sup>433</sup> Alpaslan/Kaya, s. 69.

<sup>434</sup> Kızılot/Kızılot, s. 123.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İHBARNAME EKLERİNİN İHBARNAMEYLE BERABER TEBLİĞ EDİLMESİ VE İHBARNAMENİN TEBLİĞİNDEN İTİBAREN BAŞVURULABİLECEK ÇÖZÜM YOLLARI

#### 3.1. TARH / CEZA KESME İŞLEMİNE DAYANAK TEŞKİL EDEN BELGELERİN İHBARNAMEYE EKLENMESİ ZORUNLULUĞU

İdare tarafından gerçekleştirilen tarhiyatlarda tarhiyata dayanak oluşturacak takdir komisyonu kararı ile vergi incelemesi sürecinde düzenlenen raporların ihbarnameye eklenerek muhataplara tebliğ edilmesi önem taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinin son fıkrasında bu husus *“Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.”* şeklinde düzenlenmiştir. Ceza kesilmesi durumunda ise cezayı gerektiren olayın tespitine ilişkin tutanak ve vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenerek mükellefe tebliğ edilmesi zorunluluğu VUK m. 366'da açıkça belirtilmiştir. Bununla beraber vergi inceleme raporu ile beraber vergi tekniği raporu da düzenlemiş ise vergi tekniği raporu esas gerekçe niteliğini taşıyacaktı<sup>435</sup>. Uygulamada genel olarak vergi inceleme raporları ihbarname ekinde muhataplara tebliğ ediliyorsa da vergi inceleme raporunun atıfta bulunduğu vergi tekniği raporu ihbarname ekinde tebliğ edilmemektedir<sup>436</sup>. Takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin ne gibi sonuç doğuracağı yargı kararlarında uzun yıllardan beri ihtilaflara sebep olmakla beraber doktrinde de tartışmalıdır. Bu meseleyi irdeleyebilmek için ihbarnamenin eklerinin işlevini ve hukuki mahiyetini irdelemek gerekmektedir.

İdari işlemlerde sebep, idareyi işlemi yapmaya iten hukuki veya fiili etkenlerdir<sup>437</sup>. İdari işlemin gerekçesi ise işlemin sebebine açıklık

<sup>435</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 115-116.

<sup>436</sup> Zübeyir Bakmaz, *“Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi”*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 45, Ocak 2021, 265-288, s. 266.

<sup>437</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 186; Gözler, s.893.

kazandırmaktadır<sup>438</sup>. Bu iki unsur birbirine yakın olsa da sebep unsuru bakımından işlemin hem kanuna hem de gerçeğe uygun olarak tesis edilmesi esastır<sup>439</sup>. Gerekçe ise idareyi işlemi yapmayan iten sebeplerin işlem metninde veya ekinde yazılı olarak belirtilmesidir<sup>440</sup>. İdari işlemlerde gerekçe ilkesiyle muhatapın hukuki güvenliğinin tam anlamıyla yerine getirilmesi amaçlanmaktadır. Nitekim muhatap işlemin sebebinden haberdar olsa dahi bu sebeplerin gerekçesi hakkında bilgi sahibi değilse işlemin haklılığına ve gerekliliğine ikna olması güçtür<sup>441</sup>. Bu yönüyle gerekçe, her ne kadar sebep unsurunun açıklanması niteliğinde olsa da idari işlemin şekil unsuru bakımından önem arz etmektedir. İdari işlemlerde gerekçenin mükellefe bildirilmesi her işlem için zorunlu nitelikte değildir ancak gerekçenin varlığı idarenin hukuka uygun davranmasını sağlayacak önemli bir araçtır<sup>442</sup>. Eğer gerekçenin mükellefe bildirilmesi gerekliyse ilgili kanunlarda ve/veya düzenleyici idari metinlerde gerekçenin mükellefe bildirilmesi zorunlu tutulabilmektedir. Mevzuatta gerekçenin bildirilmesi noktasında bir düzenleme var ise işlemin dayandığı maddi ve hukuki sebeplerin işlemde gösterilmemiş olması işlemi şekil unsuru bakımından hükümsüz hale getirecektir<sup>443</sup>.

Esasen tarh işleminde idareyi işlemi yapmaya iten nedenler ihbarnamede kısaca belirtilmektedir. Ancak bu husus işlemin neden tesis edildiğine ilişkin olarak muhataba yeterli bilgili sağlayamamakta, sebep açıklığa kavuşturulamamaktadır. Muhatap ancak takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve varsa vergi tekniği raporu ile işlemin gerekçesinden haberdar olabilecektir. Dolayısıyla söz konusu ihbarname ekleri tarhiyatın gerekçesi niteliğini taşımaktadır. Tarh işleminin gerekçesi olan ihbarname eklerinin hangi aşamada ve ne şekilde muhataba tebliğ edilmesi gerektiği Vergi Usul Kanunu'nda açıkça düzenlenmiştir<sup>444</sup>. Esasen VUK m. 35 ve m. 366'daki hükümler gerekçenin bildirilmesi zorunluluğunu açıkça ifade etmektedir. İhbarname eklerinin ihbarnameyle beraber tebliğ edilip edilmemesi

<sup>438</sup> Sinan Seçkin / Gül Üstün, "İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi", Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 21/2, Ocak 2016, 509-534, s. 526; Şenyüz/Kaplan, s. 110.

<sup>439</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 186; Çağlayan, s. 444.

<sup>440</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 110.

<sup>441</sup> Seçkin/Üstün, s. 526.

<sup>442</sup> Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s.451.

<sup>443</sup> Candan, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 184; Çağlayan, s. 445.

<sup>444</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 116.

noktasında idareye bir takdir yetkisi verilmemiştir. Dolayısıyla VUK'ta belirtilmiş olan bu gerekçe zorunluluğunun yerine getirilmemesi işlemin şekil unsuruna aykırılık oluşturduğu için tarhiyatın iptaline sebebiyet verecektir<sup>445</sup>. Bu hükümler emredici nitelikte olup idareye bir takdir yetkisi tanımamaktadır. Nitekim kanunlarda idareye takdir yetkisi verilen hükümlerde, emredici kelimeler yerine; yapabilir, edebilir, ekleyebilir, tebliğ edebilir... gibi yoruma açık ifadeler kullanılmaktadır<sup>446</sup>.

Anayasa'mızın 125. maddesine göre *"İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır."* Anayasa'mızın 36. maddesine göre; *"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."* Anayasa ile tanınmış bu haklar çerçevesinde bireyler hem kendilerine yapılan işlemi bilme hakkına hem de bu işleme karşı hak arama hürriyetine sahiptirler. Bu çerçevede aleyhine cezalı tarhiyat işlemi gerçekleştirilen mükellefe ihbarname ekleri eklenmeden ihbarname tebliğ edilmiş ise mükellef şüphesiz yargı yoluna başvurabilecektir. Ancak yargılama sürecinde mükellef, gerçekleştirilen işlemin gerekçesi konusunda bilgi sahibi olduğu ölçüde savunma yapma imkanına sahip olacaktır. İşlemin gerekçesinden, kendisine ilişkin iddia, bulgu ve tespitlerden haberdar olmaz ise savunma hakkı kısıtlanmış olacak, silahların eşitliği ilkesi özelinde adil yargılanma hakkı ihlal edilmiş olacaktır.

### **3.1.1. Takdir Komisyonu Kararı ve Vergi İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesi**

Vergi inceleme elemanları tarafından yapılan vergi incelemeleri neticesinde tespit olunan hususlar Vergi Usul Kanunu'nun 141. maddesi uyarınca tutanak ile tespit olunmaktadır. Bununla beraber 07.04.2021 tarihli Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53. maddesinin 1. fıkrasında, vergi incelemesi neticesinde vergi inceleme raporunun düzenleneceği belirtilmiştir. Vergi inceleme neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporları, mükellefin kendini savunabilmesi için, iddia edilen iddiayı veya suç isnadını ve bunların gerekçesini bildiren ve idare tarafından

---

<sup>445</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 111.

<sup>446</sup> Halil Kalabalık, *"İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması"*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1 S. 2, 1997, 205-232, s. 211.

düzenlenen bir nev'i iddianamedir<sup>447</sup>. Vergi inceleme raporunun ve varsa vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi ile mükellef, kendisine gerçekleştirilen tarhiyatın gerekçesinden açık bir şekilde haberdar olmaktadır. Nitekim ihbarnamenin kendisi yalnız başına mükellefe neyle itham edildiği noktasında bir açıklama içermemekte ancak vergi inceleme raporu ve varsa vergi tekniği raporu ile isnada ilişkin maddi olaylardan ve hukuki sonuçlardan mükellef haberdar olabilmektedir<sup>448</sup>. Bu durumun neticesinde mükellef, vergi ve cezayı ödeyebilir, cezalarda indirim talep edebilir, uzlaşmaya veya dava açma yoluna gidebilir. Ancak vergi inceleme raporu ihbarname ile beraber tebliğ edilmez ise mükellef yasal haklarını kullanma noktasında tereddüt edecektir. Nitekim mükellef, raporun teknik ve hukuki gerekçelerini görerek savunmasını oluşturabilme imkânından mahrum kalacaktır<sup>449</sup>. Dolayısıyla vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi mükellef haklarının ihlaline sebebiyet vermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesine göre vergi/ceza ihbarnamelerine matrahın tespit ve takdirini gerçekleştiren takdir komisyonunun düzenlemiş olduğu takdir komisyonu kararı da eklenmelidir. İhbarnameye kararın eklenmemesi, vergi dairesince yapılan tarh işlemi hukuki sonuçları açısından sakatlayabilmektedir. Takdir komisyonu kararı eklenmeden ihbarnamenin tebliği halinde, vergi inceleme raporunun eksikliğinde olduğu gibi mükellef tarhiyatın maddi ve hukuki sebeplerine hâkim olamayacak ve mükellefin yasal haklarını kullanması sınırlandırılmış olacaktır<sup>450</sup>. Dolayısıyla takdir komisyonu kararı idare tarafından mutlaka mükellefe tebliğ edilmelidir. Tebliğ edilmemesi halinde ise bu durum hukuka aykırı nitelik taşıyacaktır<sup>451</sup>. Mükellefe ceza kesilmesi halinde, vergi inceleme raporu ve ceza kesilmesine ilişkin tutanaklar VUK m. 366 doğrultusunda ihbarnameye eklenmelidir. Ceza muhatabı, yasal haklarını kullanabilmesi ve yapılması gereken ödevlerini zamanında yerine getirebilmesi için cezalı tarhiyatın dayandığı gerekçe ve hukuki sebeplerden haberdar olmalıdır<sup>452</sup>. Bu minvalde kanun koyucu takdir komisyonu

<sup>447</sup> Yerlikaya, “*Vergi İhbarnamelerinin Tebliğinde Vergi İnceleme Raporlarının Bulunması Zorunluluğu*”, s. 12-13.

<sup>448</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 124.

<sup>449</sup> Yerlikaya, s. 24.

<sup>450</sup> Şin, s. 172.

<sup>451</sup> Göker, s. 59.

<sup>452</sup> Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 2, s. 3380.

kararı ve vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi kuralıyla, muhatapların tarh ve ceza kesme işlemlerinin yasal ve maddi dayanakları hakkında bilgi sahibi olmalarını amaçlamıştır<sup>453</sup>.

Danıştay'ın geçmiş kararlarında ihbarnameye inceleme raporunun eklenmemesinin ihbarnamayı geçersiz kılacağı yönünde birçok karar verilmiştir. Bu durumun neticesinde ise ihbarnamenin hükümsüz olacağı ve tarhiyatın kaldırılması gerektiği yönünde birçok yargıya varılmıştır. İhbarname eklerinin ihbarnameye eklenmediği yönündeki iddialar incelenmeden, işin esasına girerek karar vermek uygun olmayacaktır<sup>454</sup>. Takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin bu yönüyle ihbarnamenin hukuken geçerli sayılabilmesinin ön koşulu olduğu söylenebilir<sup>455</sup>. Ancak Danıştay VDDK, 19.02.2020 tarihli, E: 2020/9, K: 2020/2 numaralı kararında *“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”* bir yargıya varmıştır. Danıştay VDDK'nın yakın tarihli bu kararı birçok tartışmaya sebebiyet vermektedir.

Danıştay'ın bazı geçmiş kararlarında olduğu gibi Danıştay VDDK'nın E: 2020/9, K: 2020/2 numaralı kararında, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin ihbarnamayı hükümsüz kılmayacağını, bu aykırılığın yargılama sürecinde giderilebileceğini ileri sürmektedir<sup>456</sup>. Bu kararlara göre, inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi, ihbarnamenin değil tebliğinin tam yapılmadığını göstermekte ve inceleme raporunun sonradan tebliği ile eksiklik giderilebilmektedir. Dolayısıyla vergi inceleme raporunun eksikliğinin esasa ilişkin bir hata niteliğinde olmadığı ileri sürülmektedir<sup>457</sup>. Ancak VUK m. 35 ve m. 366'dan anlaşılan takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporunun bir eki olduğudur. Bu minvalde ihbarnamenin ekleriyle beraber bir bütün olduğu ve bir bütün olarak tebliğ

<sup>453</sup> Bakmaz, s. 271.

<sup>454</sup> Danıştay VDDK, E. 2001/220, K. 2001/390, T. 26.10.2001, www.legalbank.net, (ET. 27.01.2022).

<sup>455</sup> Danıştay 3. Dairesi, E. 1997/1645, K. 1998/4160, T. 25.11.1998, www.legalbank.net, (ET. 27.01.2022).

<sup>456</sup> *“...takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi ihbarnamenin değil, tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden...”* Danıştay VDDK, E. 2018/484, K. 2018/383, T. 21.06.2018.

<sup>457</sup> Danıştay 3. Dairesi, E. 2013/4976, K. 2014/2528, T. 29.05.2014, www.lexpera.com.tr, (ET. 07.03.2022).

edilmesi gerektiği söylenebilecektir. Dolayısıyla ihbarname eklerinin ihbarname ile beraber muhataplara tebliğ edilmesi zorunluluk arz etmektedir.

### **3.1.2. Vergi Tekniği Raporunun İhbarnameyle Beraber Tebliğ Edilmesi Zorunluluğu**

Vergi tekniği raporunun tanımı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nin 53. maddesinin 3. fıkrasında yapılmaktadır: *“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.”* Vergi incelemesi raporları mükellef, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı düzenlenirken vergi tekniği raporunda vergi inceleme raporundan farklı olarak, bir incelemeye ilişkin tespit edilen tüm mükellefler, vergi türleri ve birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin hususların tek bir raporda düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Bu yönüyle incelemeye ilişkin tek bir rapor olarak düzenlenir. İnceleme raporunda tarhiyatın nedenini ve matrahın bulunuş yöntemini oluşturan bilgi ve belgeler tek tek ele alınmamakta, bu konuda vergi tekniği raporuna atıf yapılmaktadır<sup>458</sup>. Mükellef ihbarname ve vergi inceleme raporunun tebliği ile kendisine yapılan tarhiyatın sebebini öğrenmiş olsa da tarhiyatın detaylı gerekçesine ancak vergi tekniği raporu ile erişebilecektir. Nitekim mükellef kendisine yapılan incelemeye ilişkin olarak tip-tipiklik ilişkisinin doğru kurulmuş olmasına, somut maddi olaylara, tespitlere, bulgulara, yorumlara, iddialara, izahlara ancak vergi tekniği raporu ile ulaşabilecektir<sup>459</sup>. Dolayısıyla mükellefin vergi tekniği raporundaki hususları kendisine tebliğ edilmiş olan vergi inceleme raporundan öğrenmesi mümkün olmamakta, savunma hakkını tam anlamıyla kullanamamaktadır.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği m. 53/3'e göre vergi tekniği raporu, inceleme sonucunda düzenlenecek olan vergi inceleme raporlarının eklerini oluşturmaktadır. Bu çerçevede vergi tekniği raporu vergi inceleme raporuyla beraber ihbarname eki olarak mükellefe tebliğ edilmeli midir? Bu husus uygulamada ihtilaflara neden olmaktadır. Lakin bahsedildiği üzere vergi tekniği raporu cezalı

<sup>458</sup> Danıştay VDDK, E. 2014/304, K. 2014/563, T. 18.06.2014.

<sup>459</sup> Bakmaz, s. 270.

tarhiyatın esas gerekçesi olup ihbarname ile beraber tebliğ edilmesiyle mükellefin işleminden haberdar edilme işlevi tam anlamıyla yerine getirilmektedir. Vergi inceleme raporu tebliğ edilmiş olsa dahi bu amacın yerine getirilmesi noktasında yeterli olmayacaktır. Vergi inceleme raporu matrahın, vergi farkının, vergi/ceza miktarlarının tespitini ve hesabını ifade etmektedir. Detaylı gerekçeyi içeren vergi tekniği raporu ise vergi inceleme raporunun hazırlayıcı ön raporu niteliğinde olup vergi inceleme raporunun özel bir türü olarak da kabul edilmektedir<sup>460</sup>. Dolayısıyla vergi inceleme raporunun eki ve tarhiyatın gerekçesi olan VTR de ihbarname ekine eklenerek mükellefe tebliğ edilmelidir.

Vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporundan farklı olarak birden fazla mükellefe, birden fazla vergi türüne ve birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin bilgileri barındırabilmektedir. Vergi dairesinin vergi inceleme raporunu ihbarnameye eklemesi zorunluluğu kanunda açıkça belirtilmiş olup, eklenmemesi için vergi mahremiyeti bakımından bir mahsur bulunmamaktadır. Ancak uygulamada bazı hallerde vergi inceleme raporu vergi tekniği raporu eklenmeden mükellefe tebliğ edilmektedir. Ayrıca mükellef vergi dairesinden tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporunun tebliğini talep etse dahi vergi dairesi, raporu tebliğ etmekten kaçınabilmektedir. Vergi dairesi, diğer mükelleflere ilişkin bilgilerin de içinde bulunduğu vergi tekniği raporunu, VUK m. 5 kapsamında vergi mahremiyetine aykırılık oluşturacağı düşüncesiyle tebliğ etmekte tereddüt etmektedir. Öte yandan vergi tekniği raporunu mükellefin görmesine imkân verilmeyerek mükellefin tarhiyatın dayanağından haberdar olması engellenmekte; dava açma yoluyla beraber cezada indirim, uzlaşma gibi yasal haklarını kullanması noktasında mükellefin hakları sınırlandırılmış olmaktadır<sup>461</sup>. Bununla beraber kendisine yöneltilen iddialardan haberdar olamayan mükellefin yargılama sürecinde savunma imkânı kısıtlanmaktadır. Silahların eşitliği ve çelişmeli yargılanma ilkesi çerçevesinde mükellefin savunma hakkı ihlal edilmektedir.

---

<sup>460</sup> Bakmaz, s. 270.

<sup>461</sup> “... davacının savunma hakkını tam anlamıyla kullanmasını sağlayacak olan vergi tekniği raporunun, vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı vergi inceleme raporuyla birlikte davacılara tebliğ edilmemesi, esasa müessir şekil hatası olup, işlemleri hükümsüz kıldığından...” Danıştay 7. Dairesi, E. 2013/4184, K. 2016/3549, T. 30.03.2016. Danıştay Dergisi, S. 144, 2017, s. 282-283.

Silahların eşitliği ilkesi “*davanın taraflarının usuli haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olmasını*”<sup>462</sup> ifade etmektedir. Çelişmeli yargılanma hakkı ise yargılama sürecinde, “*tüm taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkânı vermektedir*”<sup>463</sup>. Bu çerçevede silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılanma ilkesi, dosyada yer alan bilgi ve belgelerin iki taraf açısından da ulaşılabilir olmasını gerekli kılmaktadır<sup>464</sup>. Mükellefin vergi tekniği raporu ile tarhiyatın gerekçesinden haberdar olamaması, kendisi hakkında ileri sürülen iddialardan ve tespitlerden haberdar olamamasına neden olacaktır. Bu durumda mükellef idare ile aynı koşullarda yargılanma ve savunma imkanına kavuşamayacaktır. VTR’nin tebliğ edilmemesi ile silahların eşitliği ve çelişmeli yargılanma ilkesi kapsamında mükellefin savunma hakkı kısıtlanmaktadır<sup>465</sup>. Nitekim tarhiyatın gerekçesi olan ihbarname ekleri vergi/ceza ihbarnamesiyle beraber tebliğ edilmezse mükellef her ne kadar dava açma hakkına şeklen sahip olsa da tarhiyatın gerekçesinden haberdar olmadığı için dava dilekçesinde ancak davanın konu ve sebebine ilişkin itirazlarda bulunabilecektir<sup>466</sup>. Ayrıca yargılama sürecindeki diğer dilekçelerinde de mükellef aynı şekilde savunma hakkını kısıtlı bir şekilde kullanabilecektir.

Kendisine cezalı tarhiyat işlemi gerçekleştirilen mükellef, işlemin gerekçesi niteliğindeki vergi tekniği raporunda kendisiyle alakalı belirtilmiş olan tespit, bulgu ve iddialardan haberdar olmalıdır. Bu çerçevede mükellefe vergi tekniği raporunda belirtilmiş olan kendisine ait bilgilerin verilmesi vergi mahremiyetine aykırılık teşkil etmemektedir<sup>467</sup>. Dolayısıyla vergi dairesinin vergi mahremiyetini ihlal etmeme gerekçesiyle vergi tekniği raporunu tebliğ etmekten kaçınması isabetli olmayacaktır.

<sup>462</sup> Anayasa Mahkemesi Bülent Karataş Başvurusu, B. No: 2013/6428, T. 26.06.2014, § 70.

<sup>463</sup> Anayasa Mahkemesi Hüseyin Sezen Başvurusu, B. No: 2013/1793, T. 18.09.2014, § 38.

<sup>464</sup> Anayasa Mahkemesi Muharrem Keserci Başvurusu, B. No: 2012/575, T. 08.05.2014, § 46.

<sup>465</sup> İsa Aydemir, “*Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği*”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 7, 2016, s. 204.

<sup>466</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 117.

<sup>467</sup> Danıştay VDDK, E. 2014/304, K. 2014/563, T. 18.06.2014. Turgut Candan, “*Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?*”, <https://turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalidir/>, (ET. 15.04.2022);

Mahremiyet kapsamına giren diğer mükelleflere ilişki bilgilerin çıkartılması suretiyle vergi tekniği raporu mükellefe ihbarname ile beraber tebliğ edilmelidir<sup>468</sup>.

Sonuç itibariyle Danıştay, birçok kararında vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenerek mükellefe tebliğ edilmemesini esasa etkili bir şekil hatası kabul etmektedir<sup>469</sup>. Bu kararlarında vergi inceleme raporu ve eğer düzenlenmiş ise vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi zorunluluğunu açık bir şekilde ortaya koymuştur<sup>470</sup>. Dolayısıyla vergi inceleme raporu ihbarnameye eklenerek mükellefe tebliğ edilirken beraberinde vergi tekniği raporunun da tebliğ edilmesi gereklidir. Mükellef hakkında VTR düzenlenmiş ise sadece vergi inceleme raporunun tebliğ edilmesi yeterli olmayacaktır. Dolayısıyla vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi, vergi inceleme raporunun eklenmesi zorunluluğunu belirten VUK'un 35. maddesi kapsamında değerlendirilmeli ve buna göre işlem tesis edilmelidir. VTR'nin vergi inceleme raporundan bağımsız bir vesika olarak değerlendirilmesi ve Kanun'un bu hükmünün uygulanmaması hem gerçek duruma aykırılık teşkil etmekte hem de mükellef hakları bakımından hukuka aykırılıklara sebebiyet vermektedir<sup>471</sup>. Bu çerçevede vergi tekniği raporunun ihbarnameyle beraber mükellefe tebliğ edilmesi zorunlu bir nitelik taşımaktadır.

### **3.1.3. Tarhiyata Dayanak Teşkil Eden İhbarname Eklerinin İhbarname Üzerinde Gösterilmesine Rağmen Mükellefin Eklerin Tebliğ Edilmediği Yönündeki İddiası**

Vergi inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmesi ile ilgili diğer bir ihtilaf, ihbarnamenin ekinde takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporu gösterilmesine rağmen mükellefin ihbarnameyle beraber bu eklerin tebliğ edilmediği iddiasıdır. Bu durumda ihbarname üzerinde ihbarnameye eklendiği iddia edilen eklerin türü, numarası ve tarihi belirtilmiş olmasına rağmen tebliğ zarfından söz konusu eklerin çıkmadığı ileri sürülmektedir. İhbarname, ekleriyle beraber bir bütündür ve kural olarak ekleriyle beraber mükellefe tebliğ edilmektedir.

<sup>468</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 131; Aydemir, s. 204.

<sup>469</sup> Danıştay VDDK, E.2014/304, K.2014/563, T.18.06.2014; Danıştay 3.Dairesi, E.2000/1150, K.2001/2696, T.05.07.2021.

<sup>470</sup> Efrail Topal, "Danıştay Yerleşik İçtihadını Değiştirdi mi?", <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/efrailtopal/001>, (ET: 29.03.2022).

<sup>471</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 139; Candan, "Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?".

İhbarnamenin üzerinde, ihbarname ekleri kısmında takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporunun yazılmamış ve tebliğ edilmemiş olması halinde, eklerin tebliğ edilmediği iddiası bu açıdan herhangi bir ispat sorunu doğurmayacaktır. Bu durumda mükellefin ihbarname eklerinin kendisine tebliğ edilmediğini ispatlamasına gerek yoktur.

İhbarname üzerinde takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporunun ihbarnamenin eki olarak gösterilmesine rağmen, mükellefin kendisine tebliğ edilmediği iddiası ispat bakımından birtakım sorunlar doğurmaktadır. Nitekim tebliğ evrakının mükellef tarafından tebliğ memuruyla beraber açılması ve raporun ekte bulunmadığına ilişkin olarak tutanak tutulması imkânı birçok zaman mümkün olmamaktadır<sup>472</sup>. Danıştay VDDK bu konuya ilişkin olarak raporun kendisine tebliğ edilmediğini iddia eden mükellefin, idareye herhangi bir başvuru yapmadan dava açmasını ve tebliğ mazbatasında ihbarname eklerinin ayrıca tebliğ alındısının belirtilmesine gerek olmadığı karşısında ihbarname ekinde raporun yer almadığına dair hüküm kurulmasının olanaklı olmadığı yönünde karar vermiştir<sup>473</sup>. Nitekim ihbarname ile beraber belirtilen eklerinin de tebliğ edildiği kabul edilir. Ayrıca ihbarnamenin eklerine ilişkin tebliğ alındısının belirtilmesi zorunlu değildir. Aksini iddia eden mükellef objektif iyi niyet kurallarına göre ihbarname ekinin eksik olduğunu bildirerek vergi dairesinden kendisine tebliğini talep etmelidir<sup>474</sup>. Danıştay benzer bir kararda ihbarnamenin ekleri kısmında takdir komisyonu kararının tarihi ve sayısı yazmasına karşın, mükellefin kararın kendisine tebliğ edilmediği iddiasını yerinde bulmamıştır<sup>475</sup>.

İhbarnamede gösterilmiş ise ihbarnamenin ekini oluşturan vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararının ihbarnameyle beraber tebliğ edildiğinin kabulü gerekmektedir. Aksi halde tebliğ alındısı alınmayan ancak ihbarname eklerinin varlığı ihbarname üzerinde gösterilmiş olan ihbarnameler, eklerin yokluğu gerekçesiyle hükümsüz kılınabilecektir. Bu durum ise suistimale açık bir yaklaşım olacaktır. Bu durumun kabulünde her mükellef ihbarname eklerinin ihbarname ekleri

---

<sup>472</sup> Özyer, s. 159.

<sup>473</sup> Danıştay VDDK, E. 2010/679, K. 2012/72, T. 15.02.2012. Danıştay Dergisi, S. 131, 2012, s. 305-311.

<sup>474</sup> Özyer, s. 159.

<sup>475</sup> Danıştay 3. Dairesi, E. 2011/4933, K. 2014/6021, T. 01.12.2014. Danıştay Dergisi, S. 138, 2015, s. 422-425.

kısımında belirtilmiş olmasına rağmen kendilerine tebliğ edilmediğini ileri sürerek, ihbarnamenin ve tarhiyatın hükümsüz kılınmasını talep edebilecektir. İhbarname ekleri kısmında vergi inceleme raporu belirtilmiş olmasına rağmen, tebliğ edilmemişse mükellefin öncelikle bunu idareden talep etmesi, bir sonuca varılamaması halinde ise dava açması hakkaniyetli olacaktır.

#### **3.1.4. İhbarname Eklerinin Dava Sürecinde Mükellefe Tebliğ Edilmesi**

Danıştay birçok kararında tebliğ edilmemiş olan takdir komisyonu kararının veya vergi inceleme raporunun dava sürecinde mahkemenin ara kararı doğrultusunda veya idarece re'sen dava dosyasına konulması suretiyle mükellefe tebliğ edilerek mükellefin savunma haklarına ilişkin ihlalin giderileceği yönünde karar vermiştir<sup>476</sup>. Bu durumda ihbarnamenin yeniden tebliğine gerek olmadığı belirtilmektedir. Bununla beraber söz konusu kararlarda İYUK'un "*Sonradan ibraz olunan belgeler*" başlıklı 21. maddesi de bu görüşe dayanak olarak gösterilmektedir<sup>477</sup>. Bu madde, dava sürecinde iddia ve savunmaya ilişkin olarak ileri sürülmek istenen ancak birtakım sebeplerle dilekçe ve savunma aşamalarında mahkemeye verilmeyen, sonradan ibraz olunan belgelere ilişkindir. Bu çerçevede muhatabın adil yargılanma hakkına ilişkin hukuka aykırılık giderilebilecektir. Söz konusu ihbarname ekleri idari işlem niteliğinde olan vergilendirmeye ilişkin belgeler olup bunların sonradan tebliğ edilmesi ile ancak adil yargılanma hakkının ihlali giderilmiş olabilecektir. Yargılama aşamasında bu eksikliğin giderilmesi ile mükellefin savunma hakkı ve hak arama hürriyeti tam anlamıyla sağlanamamaktadır. Nitekim ihbarname ekleri ile beraber mükellef idari işlemin gerekçesinden haberdar olmalı ve buna göre başvurmak istediği yasal yolları seçebilmelidir.

Mükellefe yapılan vergilendirme işleminin bir parçası olan ihbarname eklerinin ihbarnamede eksikliği halinde kişinin dava sürecinde savunma hakkının kısıtlanacağına şüphe yoktur. Ancak İYUK m. 21 doğrultusunda sonradan ibraz olunacak belgeler, dava sürecindeki iddia ve savunma hakkıyla sınırlıdır. Bu madde

---

<sup>476</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/337, K. 2020/64, T. 29.01.2020; Danıştay VDDK, E. 2016/401, K. 2016/444, T. 13.04.2016; Danıştay VDDK, E. 2018/389, K. 2018/344, T. 21.06.2018. Danıştay Dergisi, S. 149, 2018, s. 55-60.

<sup>477</sup> Danıştay 9. Dairesi, E. 2019/3866, K. 2021/364, T. 28.01.2021, [www.legalbank.net](http://www.legalbank.net), (ET. 27.06.2022).

doğrultusunda ihbarname eklerinin sonradan tebliğ edilmesi suretiyle yargılama aşamasındaki adil yargılanma hakkının ihlalinin giderilebilmesi mümkün olabilmektedir. Yargılama aşamasında gerçekleştirilecek tebliğ ile mükellefe, gerçekleştirilen tarhiyatın gerekçesine karşı savunmasını genişletme imkânı verilmiş olacaktır<sup>478</sup>. Ancak ihbarname eklerinin idari işlemin ilk safhasında tebliğ edilmemiş olması ile mükellefin uzlaşma, cezalarda indirim gibi dava öncesi haklarını kullanması kısıtlanmaktadır<sup>479</sup>. Bu doğrultuda Danıştay VDDK, 18.6.2014 tarihli ve E: 2014/304, K: 2014/563 sayılı kararında savunma hakkıyla beraber mükellefin dava öncesi diğer yasal haklarının kullanılabilmesinin zorunluluk olduğu gerekçesiyle cezalı tarhiyat işlemini kaldırmıştır. Yargılama aşamasında tarhiyata dayanak teşkil eden raporlardan mükellefin haberdar edilmesi bu durumu telafi edemez. Dava öncesi savunma haklarının gereği gibi kullanılabilmesi için Danıştay VDDK'nın 2020/9 esas no'lu kararının aksine ihbarname eklerinin ihbarnameyle beraber tebliğ edilmesi zorunludur<sup>480</sup>. Dava açıldıktan sonra yargılama aşamasında ihbarname eklerinin tebliğ edilmesi mükellefin savunma hakkını sınırlı ölçüde genişletmiş olacaktır<sup>481</sup>. Bu çerçevede ihbarnamenin yeniden düzenlenerek ekleriyle beraber mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Mükellefin yasal yollara başvurma süresi ise yeniden tebliğ edilen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren başlayacaktır<sup>482</sup>. Mükellef ancak ihbarname ekleriyle beraber tebliğ edilen bu ikinci vergi/ceza ihbarnamesi ile kendisine gerçekleştirilen cezalı tarhiyatın gerekçesini, matrahın nasıl tespit edildiğini, kendisi hakkındaki iddiaları ve bilgileri öğrenebilecektir. Bunun neticesinde ise mükellef dava açma yolunu tercih etmeyerek cezalarda indirim veya uzlaşma yoluna başvurmayı tercih edebilecektir.

Esasen ihbarname eklerinin yargılama aşamasında tebliğ edilmesi mükellefin yargılama aşamasında savunma imkanını genişletse de silahların eşitliği ilkesinin ihlalinin tam anlamıyla önleyememektedir. Nitekim mükellef dava açarken tarhiyatın

---

<sup>478</sup> Bakmaz, s. 281.

<sup>479</sup> Aydemir, s. 203.

<sup>480</sup> Bakmaz s. 283.

<sup>481</sup> Vergi inceleme raporu ve VTR'nin ihbarnameyle beraber tebliğ edilmeyip, yargılama aşamasında tebliğ edilmesiyle mükellefe hangi kısma itiraz edip etmeyeceği, uzlaşma yoluna veya cezalarda indirime başvurup başvuramayacağı yönünde bir imkân tanınmamaktadır. Mükellefin bu haklarını aslına uygun olarak kullanabilmesi için ihbarnamenin yeniden tebliğ edilmesi şarttır. Candan, "Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?".

<sup>482</sup> Danıştay VDDK, E. 1986/18, K. 1986/20, T. 24.11.1989, (Candan, s.184).

gerekçesi konusunda bilgi sahibi olmadan delil sunma imkânı kısıtlanmış vaziyette dava dilekçesini vermiştir<sup>483</sup>. Yargılama sürecinde mahkemenin talebi üzerine idare, savunma dilekçesiyle beraber ihbarname eklerini mükellefe tebliğ edebilmektedir. Danıştay VDDK'nın 2020/9 Esas no'lu kararında olduğu gibi birçok kararda yargılama sürecindeki bu tebliğ ile hukuka aykırılığın giderildiği ileri sürülmektedir. Bu yönde bir karar ile mükelleflerin haklarındaki vergi inceleme raporlarını dava açmadan önce görme haklarının olmadığı anlamına gelecektir<sup>484</sup>. Bununla beraber idarenin bu aşamada tarhiyatın gerekçesini mükellefe tebliğ etmesiyle mükellef gerekçeden ilk defa haberdar olduğu için idarenin cevabına karşı ilk ve son defa savunma hakkını kullanma imkanına sahip olacaktır<sup>485</sup>. Ancak ilk dava dilekçesinde tarhiyatın gerekçesinden haberdar olarak savunma yapma hakkını yitirmiştir ve telafi edilmesi kural olarak mümkün değildir. İYUK m. 16/2'ye göre davalının ikinci savunma dilekçesinde davacının cevaplandırması gereken hususlar var ise davacıya bir cevap verme imkânı tanınabilmektedir. Lakin bu durum hâkimin takdir yetkisine bağlanmıştır. Bu çerçevede takdir yetkisine bağlı olan bu imkân mükellefe doğrudan ikinci bir savunma hakkı tanımamakta, mükellef aleyhine oluşan eşitsizliği giderememektedir<sup>486</sup>. Yargılama sürecindeki bu durum silahların eşitliği ilkesini ihlal etmektedir. Oysa adil bir yargılanma için idare ile mükellefe aynı hakların ve imkanların tanınmış olması şarttır. Danıştay VDDK söz konusu kararında bu meseleyi yargılama süreci çerçevesinde ve adil yargılanma hakkı kapsamında ele almaktadır. Oysa bu hukuka aykırılığın mükellef hakları ve dava açma öncesi hakların kullanımı bakımından değerlendirilmek suretiyle giderilmeye çalışılması isabetli olacaktır. Dolayısıyla idari işlemin mahiyeti ve VUK'un amacı bakımından mükellef haklarını kısıtlayıcı bir şekilde verilmiş olan bu karar mükellef hakları bakımından geriye gidiştir<sup>487</sup>.

Sonuç itibariyle takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun ihbarnameyle beraber tebliğ edilmesi zorunludur, aksi halde ihbarname hukuka aykırı bir nitelikte olacaktır. Söz konusu ihbarname eklerinin dava aşamasında tebliğ edilmesi ile bu hukuka aykırılığın giderilmesi mümkün değildir.

---

<sup>483</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 117.

<sup>484</sup> Göker, s. 59.

<sup>485</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 117.

<sup>486</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 138.

<sup>487</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 141-142.

Yargı organı, idarenin gerçekleştirdiği hukuka aykırılığı değerlendirmek yerine hukuka aykırılığı gidermeye çalışmaktadır<sup>488</sup>. Ancak mahkeme idari işlemi düzeltme çabasına girmemeli, idare tarafından gerçekleştirilen ihlali tespit etmeli ve değerlendirmelidir. Nitekim vergilendirmeye ilişkin idari aşamadaki eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmeye çalışılması telafi edici nitelikte olmayacaktır<sup>489</sup>.

Vergilendirme işleminin mülkiyet hakkına sıkı bağı nedeniyle vergilendirme işlemlerinde vergi inceleme raporu ve VTR'nin, vergi ihbarnamesiyle aynı anda tebliğ edilmesi mülkiyet hakkının korunması bakımından önem arz etmektedir<sup>490</sup>. İhbarname ekleri ihbarnameyle beraber mükellefe tebliğ edildiği takdirde işlem hukuka uygun, tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmiş olacak, aynı şekilde mükellef savunma hakkını eksiksiz olarak yerine getirebilecektir. Savunma hakkının tam anlamıyla yerine getirilmesiyle hukuk sistemi yeterli bir düzeyde çalışabilecek ve adil bir yargılama süreci sağlanmış olacaktır<sup>491</sup>.

### 3.1.5. Ara Değerlendirme

Takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin hukuka aykırılığının iki açıdan değerlendirilmesi gerekmektedir. İlki söz konusu ihbarname eklerinin mükellefe tebliğ edilmemesi halinde, mükellefin en temel haklarından biri olan savunma hakkının kısıtlanmış olmasıdır. Nitekim hakkındaki iddiaların kendisine bildirilmemesi halinde, mükellefin yasal haklarını kullanma noktasında tereddüde düşeceği açıktır. İkincisi ise VUK m. 35 ve m. 366'ta takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiğinin açıkça belirtilmiş olmasına rağmen eklenmemesidir. Bu husus VUK m. 108'de "esasa müessir nitelikte hata" olarak belirtilmediği için, esasa müessir nitelikte sayılamayacağı, raporların yokluğu halinde ihbarnamenin hükümsüz kılınmayacağı ileri sürülmektedir. Vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesinin sonuçları bakımından bu iki hukuki problemin çözülmesi gerekmektedir.

---

<sup>488</sup> Burak Pınar, "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler", International Journal of Public Finance, C. 1, S. 1, 23-60, s. 28-29.

<sup>489</sup> Semiz, s. 118.

<sup>490</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 115.

<sup>491</sup> Anıl Çeçen, "Savunmanın Çağdaş Anlamı", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C. 1, S. 1, 1988, 43-53, s. 49.

VUK'un 35. ve 366. maddelerinde belirtilmesine rağmen ilgili raporların ihbarnameye eklenmemesi halinde ihbarnamelerin hükümsüz olacağı ileri sürülmektedir<sup>492</sup>. Danıştay'ın birçok kararında da belirtildiği üzere ihbarname eklerinin eksikliği mükellefin hak arama özgürlüğünün kısıtlanmasına sebep olacaktır. Nitekim tarhiyatın maddi ve hukuki sebepleri konusunda mükellef gerekli bilgiye sahip olamayacak, cezalarda indirim, uzlaşma, dava açma gibi haklarının kullanılması sınırlandırılmış veya zorlaştırılmış olacaktır<sup>493</sup>.

İhbarnamenin vergi inceleme raporu veya takdir kararı eklenmeden tebliğ edilmesi Danıştay'ın birçok kararına göre ihbarnamayı hükümsüz kılmaktadır<sup>494</sup>. Bu yüzden söz konusu ekler eklenmeden tebliğ edilen ihbarnameye dayanılarak, vergi borcunun ödeme süresinin geçtiği gerekçesiyle ödeme emri de düzenlenemez<sup>495</sup>. Hükümsüz olan ihbarnamenin tebliğ tarihi dava açma süresi açısından önem taşımamaktadır. Bu durumda dava açma süresi, ya mükellefin dava dilekçesinde bildirdiği tarihe göre ya da takdir kararı veya vergi inceleme raporu eklenerek ikinci kez tebliğ edilen ihbarnamenin<sup>496</sup> tebliğ tarihine göre hesaplanacaktır<sup>497</sup>. Bununla beraber tarh zamanaşımı ihbarnamenin yeniden tebliği ile beraber kesilmiş olacaktır. Eğer tebliğ tarihine kadar zamanaşımı sona ererse artık tarhiyat yapılması mümkün olmaz. İhbarnamenin eklerin eksikliği ile tebliğ edildiği ilk tarih, ihbarnamenin hükümsüz sayılmasından dolayı zamanaşımını kesmemiş olacaktır.

Danıştay'ın bazı kararlarına göre takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesi, ihbarnamayı hükümsüz kılmakla birlikte tarh işleminin kaldırılmasını gerektirmez<sup>498</sup>. Nitekim verginin tarhı ve ceza kesme işlemi, ihbarname ve tebliğ işlemlerinden ayrı bir şekilde

<sup>492</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 2015/7351, K. 2017/1552, T. 13.2.2017, [www.lexpera.com.tr](http://www.lexpera.com.tr), (ET. 29.04.2022).

<sup>493</sup> Danıştay 7. Dairesi, E. 1997/2709, K. 1998/405, T. 12.02.1998, <https://www.kazancihukuk.com>, (ET. 22.05.2022).

<sup>494</sup> Danıştay 9. Dairesi, E. 2008/3530, K. 2009/3998, T. 05.11.2009, [www.legalbank.net](http://www.legalbank.net), (ET. 27.03.2022).

<sup>495</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 173.

<sup>496</sup> İlk gönderilen ihbarname hükümsüz olmasa dahi ikinci kez ihbarnamenin tebliğ edilmesi ilk ihbarnamayı hükümsüz kılacaktır. Bu durumda dava açma süresi tebliğ edilen ikinci ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren başlayacaktır. Danıştay VDDK, E. 1986/18, K. 1986/20, T. 14.11.1986. Danıştay Dergisi, Y. 17, S. 66-67, s. 154-157.

<sup>497</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 173.

<sup>498</sup> Danıştay 7. Dairesi, E. 2001/1844, K. 2004/555, T. 02.03.2004, [www.legalbank.net](http://www.legalbank.net), (ET. 27.03.2022); Danıştay 11. Dairesi, E. 1996/6510, K. 1997/4061, T. 14.11.1997. (Tekin/Çelikkaya, s.203).

değerlendirilmelidir<sup>499</sup>. Söz konusu ihbarname eklerinin ihbarnameye eklenmemesi VUK m. 108’de sayılan esasa müessir nitelikte olan hatalardan kabul edilmeli ve ihbarname hükümsüz olarak kabul edilmelidir. Bu durumda ihbarname hükümsüz kabul edilecek, yasal hakların süresi ise başlamamış olacaktır<sup>500</sup>. Vergi dairesi yeniden ihbarname düzenleyerek ekleriyle beraber mükellefe tebliğ etmelidir. Mükellefin ihbarnameye ilişkin cezalı tarhiyata karşı yasal haklarını kullanma süresi ise yeniden tebliğ edilen ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren başlamalıdır<sup>501</sup>.

Vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararı eklenmeden ihbarnamenin tebliğ edilmesine ilişkin uyuşmazlıklarda ihbarnamenin hükümsüz kılınarak tarhiyatın kaldırılması gerektiği yönünde birçok Danıştay kararı mevcuttur<sup>502</sup>. İhbarname eklerinin ihbarname ile beraber tebliğ edilmemesi VUK m. 108’de gösterilmese dahi esasa müessir nitelikte bir şekil hatası<sup>503</sup> olarak kabul edilmekte ve ihbarname hükümsüz kılınmaktadır<sup>504</sup>. Nitekim bu husus mükellefe Anayasa ile tanınmış olan adil yargılanma hakkını ihlal etmektedir. Çalışmanın önceki kısımlarında bahsedildiği üzere bir görüşe göre ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olduğu kabul edilmektedir. Bu görüşe göre ihbarnamenin hükümsüzlüğü şüphesiz tarh işleminin iptaline sebebiyet verecektir. Dolayısıyla ihbarname eklerinin tebliğ edilmemesi halinde tarh işleminin şeklen uygun olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılması mümkün olmaktadır. Bu durumda mükellefin kullanabileceği yasal hakların süresi ancak yeniden ihbarname tebliğ edilmesiyle başlayacaktır.

<sup>499</sup> Danıştay 4. Dairesi, E. 2017/190, K. 2021/6280, T. 09.11.2021, www.legalbank.net, (ET. 07.05.2022).

<sup>500</sup> “Tarhin gerekçesinin ihbarnamede bildirilmemesi esasa etkili bir şekil hatası olarak belirtilmiş olmasa da Anayasa m. 36 ile givence altına alınan hak arama özgürlüğü ile bağdaşmayacağından esasa etkili hata olarak değerlendirilmelidir”. Funda Başaran Yavaşlar / Tuğçe Güneş Karaçoban / Gizem Kapucu / Metin Kocatepe, Vergi Hukuku ve Uygulama, Adalet Yayınevi, 2018, s. 254.

<sup>501</sup> Candan, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 173.

<sup>502</sup> Takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun tebliğ edilmemesinin tarhiyatı hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu hk. Danıştay VDDK., E. 2008/13, K. 2010/257, T. 28.5.2010; Danıştay 3. Dairesi, E. 1989/2359, K. 1991/8, T. 15.01.1991.

<sup>503</sup> “Vergi inceleme raporunun dayanağı vergi tekniği raporu tebliğ edilmediğinden, davacı şirketin savunma hakkının engellendiği tartışmasız olup, davaya konu işlemlerin dayanağı vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin davacı şirket hakkında tesis edilen işlemleri hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili şekil hatası olduğu...” Danıştay 7. Dairesi, E. 2016/2220, K. 2016/4758, T. 25.05.2016; “...mükelleflerin uzlaşma veya dava açma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için takdir komisyonu kararının veya vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğu ve bu eksikliğin anılan Kanunun 108 nci maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı şeklinde mütalaa edilemeyeceği...” Danıştay 4. Dairesi, E. 1997/1536, K. 1995/688, T. 02.03.1998, www.legalbank.net, (ET. 27.04.2022).

<sup>504</sup> Başaran Yavaşlar, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, s. 156-157.

Hükümsüz olduğu kabul edilen ihbarname ise zamanaşımını kesmemiş olacaktır. Öte yandan vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu tarh işleminin gerekçesi olduğu için, bu eklerin tebliğ edilmemesi ile tarh işlemi şekil unsuru bakımından hukuka aykırı olacak ve tarhiyatın kaldırılması gerekecektir. Nitekim Vergi Usul Kanunu, tarh işleminin gerekçesi olan bu eklerin ihbarnameye eklenmesini zorunlu kılmıştır.

Tebliğ edilmeyen ihbarname eklerinin yargılanma sürecinde mahkemenin ara kararı ile veya idarenin re'sen dosyaya eklemesi ile tebliğ edilmesi hukuka aykırılıkları tam anlamıyla giderememektedir. Ayrıca VUK m. 35 ve VUK m. 366'da tarhiyatın gerekçesinin mükellefe bildirilmesi gerektiği açık bir şekilde belirtilmiştir. Vergilendirme işlemine ilişkin bir usul kuralı olan bu hüküm emredici bir nitelik taşımakta, uygulanmaması ise hukuki güvenlik ilkesi açısından problemlere yol açmaktadır<sup>505</sup>. İşlemin usul kurallarına uygun olarak gerçekleştirilmesi hem vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlayacak hem de mükelleflerin hukuki güvenliğini sağlayacaktır<sup>506</sup>. Hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleştirilmesi için devlet kendi koyduğu hukuk kurallarına uymak durumundadır<sup>507</sup>. Bu çerçevede hukuk devleti olmanın en önemli unsurlarından biri de hukuki güvenlik ilkesini sağlamaktır<sup>508</sup>. Dolayısıyla VUK'un takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi yönündeki emredici kuralının yerine getirilmemesi hukuki güvenlik ilkesini ihlal etmektedir. Aynı zamanda mükellefin adil yargılanma hakkı kısıtlanmakta ve çelişmeli yargılanma hakkı ihlal edilmektedir.

Sonuç itibariyle ihbarname eklerinin ihbarnameye eklenmemesi, ihbarnameyi ve gerçekleştirilen işlemi hükümsüz kılmakta ve tarhiyatın kaldırılmasına neden olmaktadır. Esasen tarhiyat işleminin gerekçesi ihbarname ile bildirildiği takdirde, kendisine yapılan işlemin gerekçesinden detaylı haberdar olan mükellef yargı yoluna başvurduğunda sonuç alıp alamayacağını daha iyi değerlendirme imkanına kavuşacaktır<sup>509</sup>. Açık ve anlaşılabilir bir gerekçe ile beraber mükellefin yargı yoluna

---

<sup>505</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 136-137.

<sup>506</sup> Kızılot/Kızılot, s. 49.

<sup>507</sup> Çağan, s. 172.

<sup>508</sup> Yıldırım Taylar / Özgecan Gök / Burcu Demirbaş Aksüt / Emine Sevcan Artun, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2020, s. 54.

<sup>509</sup> Seçkin/Üstün, s. 526; Yıldırım/Yasin/Kaman/Özdemir/Üstün/Okay Tekinsoy, s.451.

başvurmayarak idari çözüm yollarını tercih etme ve vergiyi daha kısa sürede ödeme ihtimali artacaktır<sup>510</sup>. Bu minvalde vergilerin daha az uyuşmazlık konusu olarak daha hızlı bir şekilde tahsil edilebilmesi mümkün olacaktır.

### **3.2. İHBARNAMENİN TEBLİĞİNDEN İTİBAREN MÜKELLEFİN BAŞVURABİLECEĞİ ÇÖZÜM YOLLARI**

Mükellefe kendisine tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesi neticesinde farklı idari yollara ve yargı yoluna başvurabilme imkânı tanınmıştır. Bu doğrultuda mükellef ihbarnamenin tebliğiyle beraber söz konusu vergi ve/veya cezayı ödeyebileceği gibi, cezalarda indirim, uzlaşma ve düzeltme yoluna başvurma imkanına da sahiptir. Bununla beraber mükellef cezalı tarhiyatı yargı organları önünde hukuki uyuşmazlık konusu yapabilir. Mükellef, ihbarnamenin tebliğinden sonra yasal haklarını kullanmaz ise tarh edilen vergi ve kesilen ceza kesinleşmektedir.

Öncelikle mükellef ihbarnameye ilişkin vergi ve/veya cezayı, uyuşmazlık konusu yapmadan, verginin tahakkuk etmesi ile vadesinde ödeyebilir. İhbarname ile bildirilmiş olan tarhiyata ilişkin vergiler ödeme zamanlarından önce tahakkuk etmişse ödeme süreleri içinde; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenir (VUK m. 112). Vergi cezaları da aynı şekilde VUK m. 368'e göre dava açma süresinin bittiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde ödenmelidir. Nitekim ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde mükellef cezalarda indirim, uzlaşma veya dava açma yoluna gidebilecektir. Ancak mükellefin bu yollara başvurması halinde tahakkuk ertelenecek, başvurmaması halinde ise vergi/ceza tahakkuk edecektir. İhbarnamenin tebliğini izleyen günden itibaren 30 gün içinde bir itiraz ileri sürülmemiş olan ihbarnameye ilişkin cezalı tarhiyat tahakkuk edecektir. Eğer verginin kanuni ödeme zamanı geçmiş ise bu tahakkuk gününden itibaren 1 ay içerisinde ihbarnameye ilişkin vergi ve cezanın ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda mükellef, herhangi bir idari veya yargı yoluna başvurmadiğı takdirde; ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün sonra tahakkuk eden vergiyi, bu süreden

---

<sup>510</sup> Şenyüz/Kaplan, s. 135.

sonraki 1 ay içerisinde ödemelidir. Vergi cezaları da aynı şekilde 30 günlük dava açma süresinin bitmesinden itibaren 1 ay içerisinde ödenmelidir.

Mükellef ihbarnamenin tebliği neticesinde verginin tahakkuk etmesini beklemeden vergi ve ceza borcunu ödeyerek borcu sona erdirmek isteyebilir. Bu durumda mükellefin 30 günlük dava açma süresinin sona ermesini ve verginin tahakkuk etmesini beklemesi şart değildir. Mükellefin kendisine ihbarname tebliğ edilmesinden itibaren 30 günlük süre içerisinde vergi ve cezaları tam olarak ödeme hakkı mevcuttur<sup>511</sup>. Bu süre içerisinde ödeme yapmaya herhangi bir engel bulunmamaktadır. Mükellefin cezalı tarhiyata karşı dava açması durumunda vergi ve cezaların tahsili durmaktadır. Ancak mükellef isterse dava devam ederken de ilgili vergi ve cezaları ödeyebilecektir (VUK m. 112).

Kendisine gerçekleştirilen tarhiyatın ve/veya cezanın haksız olduğunu düşünen mükellefin ihbarname ile bildirilmiş olan vergi ve/veya cezayı dava konusu edebilmesi mümkündür. Ancak yargı yoluna başvurmak istemeyen mükellef uzlaşma komisyonuna başvurarak vergi/ceza miktarı konusunda idare ile uzlaşma yoluna gidebilir. Diğer bir ihtimalde ise mükellef, cezalarda indirimden faydalanmak amacıyla vergi dairesine başvuruda bulunabilecektir. Mükellef yargı yoluna başvurmayıp tarhiyat sonrası uzlaşma veya cezada indirim talebinde bulunursa tarhiyat bu idari yollar neticesinde kesinleşecektir. İhbarnamenin muhteviyatında bir vergi hatası olduğunu düşünen mükellef vergi idaresine başvurarak düzeltme yapılmasını da talep edebilir.

Mükellef, kendisine tebliğ edilen ihbarnamedeki cezalara karşı pişmanlık müessesine başvuramayacaktır. Çünkü pişmanlıktan faydalanabilmek için mükellef henüz bir ihbar olmadan veya vergi incelemesine alınmadan önce kendisi yetkili makamlara vergi kaçacağını haber vermelidir<sup>512</sup>. Mükellef bu şartın varlığı halinde, diğer pişmanlık müessesesi şartlarının da sağlanması ile pişmanlık hükümlerinden faydalanabilecektir. Ancak idare tarafından yapılan tarhiyat ihbarname ile tebliğ edilmiş ise vergiyi doğuran olaydan ve cezayı gerektiren fiilden idarenin haberdar olduğu ve vergi incelemesinin sona ermiş olduğu noktasında bir şüphe yoktur.

<sup>511</sup> Ahmet Erol, Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2010, s. 130.

<sup>512</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 533.

Dolayısıyla ihbarnamenin tebliğinden sonra pişmanlık hükümlerinden faydalanmak mümkün değildir.

Uzlaşmada, cezalarda indirim müessesinde ve dava açma yolunda başvuru süresi 30 gündür. Bu süreler hak düşürücü süre niteliğindedir. Sürenin dolmasıyla vergi/ceza ihbarnamesine konu tarh ve cezalar kesinleşmiş olacaktır. Bu takdirde cezalı tarhiyata karşı başvurulabilecek tek yol, VUK m. 117-118'deki şartların varlığı halinde düzeltme talebinde bulunmaktır<sup>513</sup>. Bu çerçevede hem idari hem yargısal yollara başvurabilmek adına bu süreye dikkat edilmesi önem taşımaktadır.

Kendisine vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen mükellefin başvurabileceği çözüm yolları konusunda mükellefe seçme hakkı tanınmaktadır. Nitekim mükellef özgürce alternatif çözüm yolları arasında seçim yapabilir. Ancak bu hukuki imkanlardan aynı anda yararlanılamaz. Uzlaşmadan yararlanan mükellef yargı yoluna başvuramaz veya cezalarda indirimden faydalanamaz, uzlaşmadan yararlanmamış olan mükellef cezalarda indirimden yararlanmak ister ise dava açma yoluna gitmemesi gerekir<sup>514</sup>. Bu yüzden mükellef ihbarnameye karşı başvurabileceği yollar arasında hangisinin kendine daha çok fayda sağlayacağını hesaplayarak ona göre hareket etmelidir.

### **3.2.1. Cezalarda İndirim**

Cezalarda indirim müessesisi ile tarh edilen vergi ve kesilen cezaların tahsilinin, mükellefler tarafından dava yoluna gidilmeden, hızlı bir şekilde gerçekleşmesini sağlamak amaçlanmaktadır<sup>515</sup>. Vergi Usul Kanunu m. 376'ya göre mükellef ihbarname ile kendisine bildirilmiş olan verginin ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat gösterir ve vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı indirilir. Bununla beraber uzlaşmanın vaki olması durumunda ise üzerinde uzlaşılan vergi ve vergi cezalarının %75'ini ödeme süreleri içinde ödeyeceğini belirten mükellefe kesilen vergi cezasının %25'i indirilir.

---

<sup>513</sup> Karataş Durmuş, s. 197.

<sup>514</sup> Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 50.

<sup>515</sup> Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, s. 288.

Cezalarda indirimin sağlanabilmesi için vergi ve vergi cezasını ödeme yönünde bir taahhüt söz konusudur ancak indirimin vergi aslı üzerinden yapılması mümkün değildir. Cezalarda indirim kanunda belirtilen şartlarda ve oranlarda sadece vergi cezası üzerinden yapılacaktır. Bu kapsamıyla cezalarda indirim, vergi cezalarının gerçekleştirilen indirim ölçüsünde sona ermesi anlamına gelmektedir<sup>516</sup>.

Kendisine ihbarname tebliğ edilen mükellef, cezalarda indirimden faydalanmak istiyorsa ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurmalıdır. Mükellef cezalı tarhiyat işlemi dava konusu yapmış ise cezalarda indirimden faydalanamaz. Nitekim cezalarda indirim müessesinin amacı uyuşmazlığı yargı yoluna gitmeden sonlandırmak, idareyi yargı yolundan kurtarmaktır<sup>517</sup>. Eğer mükellef ihbarnamenin tebliği üzerine dava açmış ise 30 günlük süre içerisinde vergi davasını geri alırsa şartların sağlanması halinde cezalarda indirimden yararlanabilecektir<sup>518</sup>. Fakat mükellefin davadan vazgeçebilmesi için henüz kararın açıklanmamış olması gerekir<sup>519</sup>. Mükellef 30 günlük süre içerisinde dava açmamasına rağmen, bu süre içerisinde vergi dairesine başvurarak cezalarda indirimden faydalanma talebini bildirmemişse cezalarda indirimden faydalanma imkânı kalmayacaktır.

Mükellefin cezalarda indirim talebi kabul edilirse vergi aslı ve indirim sonucu geriye kalan vergi cezası verginin tahakkukundan itibaren bir ay içinde ödenmelidir. Ancak mükellef 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde belirtilen türden bir teminat göstererek normal vade tarihinin üç ay daha uzamasını sağlayabilir. Mükellef bu süreler içerisinde verginin aslını, cezasını ve varsa vergiye ilişkin fer'ileri ödemelidir, aksi halde cezalarda indirimden faydalanamayacaktır<sup>520</sup>. Mükellefin söz konusu vadelerde ödemeyi yapmaması üzerine, indirilmiş olan ceza tutarı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilecektir<sup>521</sup>.

---

<sup>516</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 237.

<sup>517</sup> Şenyüz, s. 288.

<sup>518</sup> Şenyüz, s. 289; Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, s. 61.

<sup>519</sup> Karataş Durmuş, s. 113.

<sup>520</sup> Şenyüz, s. 291.

<sup>521</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 93.

### 3.2.2. Uzlaşma

Kendisine vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilen mükellef veya ceza muhatabı, ihbarnameye ilişkin vergi ve/veya cezaya ilişkin olarak uzlaşma komisyonuna başvurarak uzlaşma talebinde bulunabilecektir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvuru veya idare tarafından davet ancak vergi incelemesi esnasında yapılabilmektedir. Ancak vergi incelemesinin tamamlanmasıyla vergi inceleme raporuna dayanarak vergi tarh edilmiş, ceza kesilmiş ve ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmiştir. Dolayısıyla vergi incelemesi sona ermiştir. Kendisine ihbarname tebliğ edilen mükellefin artık tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurma imkânı tamamen sona ermiştir. Ancak mükellef diğer bir uzlaşma çeşidi olan tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvurabilir. İhbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde uzlaşmaya başvurulmalıdır (VUK ek m. 1). Aksi halde mükellefin uzlaşmaya başvurma imkânı kalmayacaktır. Bununla beraber mükellef, vergi incelemesi esnasında tarhiyat öncesi uzlaşmaya başvurmuş ancak uzlaşma sağlanamamış ise tarhiyat sonrası uzlaşmaya başvuramayacaktır (VUK ek m. 11).

Mükellef ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde uzlaşmaya başvurur ve uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşma sağlanırsa uzlaşma tutanağı mükellefe tebliğ edilir. Tutanak tebliğ edildiğinde üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaların kanuni ödeme tarihi gelmemiş ise kanuni ödeme tarihlerinde ödeme yapılır. Ancak kanuni ödeme tarihi geçmiş ise mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezayı bir ay içerisinde ödemelidir.

Uzlaşmanın sağlanmasıyla mükellef, üzerinde uzlaşılan hususlar hakkında dava açamayacaktır. Nitekim uzlaşma ile üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar hem tahakkuk etmekte hem de kesinleşmektedir<sup>522</sup>. Vergi ve cezalar kesinleşmiş olacağı için mükellefin cezalarda indirim talebinde bulunması da mümkün olmayacaktır<sup>523</sup>. Çünkü mükellef, uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla uzlaşma tutanağında gösterilen vergi ve ceza miktarını nihai olarak kabul etmektedir. Ancak mükellef tutanak imzalanıncaya kadar uzlaşma talebinden vazgeçerek cezalarda indirim talebinde bulunabilecektir<sup>524</sup>.

<sup>522</sup> Kızılot, Genel Vergi Hukuku, s. 306.

<sup>523</sup> Özyer, s. 1159.

<sup>524</sup> Kaneti/Ekmekçi/Güneş/Kaşıkçı, s. 466; Özyer, s. 1159.

### 3.2.3. Düzeltme

Mükellef ihbarnamenin kendisine tebliğiyle beraber ihbarnamede vergi hataları olduğunu fark edebilir. Bu durumda mükellef Vergi Usul Kanunu m. 117-118'deki hataların varlığı halinde vergi hatasının giderilmesi için vergi dairesine başvurabilme imkanına sahiptir. Mükellefin ihbarnameyi tebliğ eden vergi dairesine başvurması, idari denetim türlerinden istitaf (aynı mercie başvuru) yolunu ifade etmektedir<sup>525</sup>. Bu çerçevede düzeltme yoluyla ihbarnamenin tali şekil sakatlıkları sonradan düzeltilebilme imkanına sahiptir. Ancak asli nitelikteki sakatlıkların düzeltme yoluyla giderilebilmesi mümkün değildir<sup>526</sup>.

Mükellef düzeltme talebini vergiyi doğuran olayı izleyen takvim yılı başından itibaren 5 yıl içerisinde ileri sürebilmektedir. Ancak VUK m. 126 doğrultusunda, bu zamanaşımı sona erdikten sonra herhangi bir düzeltme talebinin ileri sürülemeyeceği açıktır. Mükellefin dava açma süresinde düzeltme talebini ileri sürmesi halinde bu talep vergi dairesince reddedilebileceği gibi kabul de edilebilir. Eğer düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi ile mükellef lehine vergi borcu azalırsa düzeltilen miktar kadar vergi borcu sona erecektir<sup>527</sup>. Mükellefin düzeltme talebi vergi dairesince reddedilirse ve henüz dava açma süresi sona ermemişse mükellef dava açma yoluna gidebilecektir. Dava açma süresi sona ermiş ise mükellefin vergi hatasına ilişkin olarak dava açması mümkün olmayacaktır. Ancak düzeltme talebinin reddedilmesi üzerine mükellef, hiyerarşik başvuru çerçevesinde üst mercie<sup>528</sup> giderek şikâyet yoluna başvurabilecektir<sup>529</sup>. Bu çerçevede şikâyet mercii düzeltme işlemini yerine getirecek veya reddedecektir. Vergi hatasının düzeltilmesi talebinin vergi dairesince reddedilmesi üzerine başvurduğu şikâyet yolu da reddedilen mükellef, son olarak vergi mahkemesine başvurabilecektir. Ancak dava açma süresi sona erdiği için mükellefin vergi ve cezayla ilgili hukuki uyuşmazlıkları dava konusu etmesi mümkün değildir. Açılan davada mahkeme ancak vergi hatasının düzeltilmesi talebinin reddedilmesine ilişkin olarak karar verecektir.

<sup>525</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 199.

<sup>526</sup> Gözübüyük, s. 174; Erkal, s. 191-192.

<sup>527</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 165.

<sup>528</sup> Merkezi yönetim kapsamında şikâyet mercii Hazine ve Maliye Bakanlığıdır. Ancak şikâyet mercii il özel idarelerine ilişkin vergiler için valilik, belediye vergileri için ise belediye başkanlığıdır.

<sup>529</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 199.

### 3.2.4. Vergi Mahkemesinde Dava Açılması

Vergi hukukunda mükellefler kural olarak beyan ettikleri vergilere karşı dava açamazlar. Ancak idare tarafından bir tarhiyat ve/veya ceza kesme işlemi gerçekleştirilmiş ise işlemin haksız olduğunu düşünen mükellef yargı yoluna başvurabilecektir. Anayasa'nın 125. maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Nitekim hukuk devleti ilkesi gereği, yargısal denetim altında vergi kanunlarının uygulanması hem mükellefler hem de vergi daireleri açısından güven unsurudur<sup>530</sup>. Bu çerçevede mükellefler, vergi dairesinin eylem ve işlemlerinin kanunlara uygun ve doğru yapıp yapılmadığının denetlenmesi amacıyla yargı yoluna başvurabileceklerdir<sup>531</sup>. Vergi idaresi kamu gücüne dayanarak re'sen vergi kanunlarını uyguladığından uyuşmazlığı ileri sürerek vergi idaresinin işlemlerine karşı idari veya yargısal yollara başvuracak olanlar mükelleflerdir<sup>532</sup>.

Tarhiyatın vergi dairesince yapılması halinde, vergilendirme işlemine ilişkin ihbarnamenin mükellefe tebliği üzerine mükellefin yargı yoluna başvurabilmesi mümkündür. Bununla beraber mükellef ihbarnamenin tebliğden itibaren 30 gün içinde, önceki başlıklarda bahsedilen idari çözüm yollarına başvuruda bulunabilecektir. Ancak mükellefin idari makamlara başvurması, bazı haller dışında<sup>533</sup> dava açma süresini durdurmamaktadır<sup>534</sup>. Dolayısıyla dava açmak isteyen mükellefin bu durumu göz önünde bulundurarak 30 günlük süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açması gerekir.

İhbarname icrai ve kesin nitelikte bir idari işlem niteliğinde olduğu için mükellef bu işleme ve bu işlemle kendisine bildirilmiş olan tarh ve ceza kesme işlemlerine dava açabilecektir. Davacı olan muhatap, dava dilekçesinde, ilgili vergi ve/veya cezanın türü, dönemi ile ihbarnamenin tarihini, sıra numarasını ve varsa mükellef hesap numarasını belirtir (İYUK m. 3/2). Bu çerçevede dava dilekçesi

---

<sup>530</sup> Çağan, s. 189.

<sup>531</sup> Çağan, s. 189.

<sup>532</sup> İdari yargıda idarenin davalı olması kuralı esas olarak kabul edilmekle beraber takdir komisyonunun kararına karşı dava açma gibi hallerde vergi dairesinin davacı olduğu haller de söz konusu olabilmektedir. Yusuf Karakoç, Vergi Yargılaması Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2017, s. 182; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 88.

<sup>533</sup> Mükellefin uzlaşmaya başvurması neticesinde, uzlaşmanın vaki olmaması üzerine dava açma süresi 15 güne kadar uzatılabilmektedir.

<sup>534</sup> Danıştay VDDK, E. 1986/2, K. 1986/5, T. 21.03.1986. Danıştay Dergisi, Y. 17, S. 64-65, 1987, s. 86-92; Danıştay VDDK, E. 2006/232, K. 2007/62, T. 16.02.2007.

ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesine verilmelidir. Bu durumda yetkili vergi mahkemesi İYUK m. 37'ye göre vergiyi tarh ve ihbarnameyi tebliğ eden vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Eğer yetkisiz bir vergi mahkemesinde dava açılırsa İYUK m. 43 doğrultusunda vergi davası reddedilerek dosya yetkili vergi mahkemesine gönderilmektedir.

Vergi mahkemesinin kararı neticesinde, vergi dairesi tarafından vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ilişkin olmak üzere ödeme ihbarnamesi (2 no'lu ihbarname) düzenlenerek mükellefe tebliğ edilmektedir. Bu durumda VUK m. 112/3'e göre ihbarnamenin tebliğinden itibaren 1 ay içinde verginin ödenmesi gerekmektedir. Bununla beraber vergi mahkemesi kararına ilişkin vergi cezası da VUK m. 368/3'e göre, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödenmelidir.

Vergi mahkemesinin kararının haksız olduğunu düşünen davacı veya davalıya karara karşı istinafa başvurma imkânı tanınmıştır. Ancak bölge idare mahkemesi (BİM) kendiliğinden vergi mahkemesi kararlarını inceleyemez, mutlaka taraflardan birinin istinaf talebinde bulunması gerekmektedir<sup>535</sup>. Mükellef veya vergi dairesi, vergi mahkemesi kararına karşı, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde istinaf mercii olan bölge idare mahkemesine başvurabilecektir (İYUK m. 45). Bölge idare mahkemelerinin kararlarına karşı ise temyiz yolu olan Danıştay'a başvurmak mümkündür. Bölge idare mahkemesinin kararının bozulmasını isteyen taraf, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde temyiz yoluna başvurmalıdır. Aksi halde bölge idare mahkemesinin kararı kesinleşecektir. Hem istinaf yoluna hem de temyiz yoluna davanın her iki tarafı da başvuruda bulunabilecektir ancak başvuruda bulunanın hukuki bir yararının bulunması gerekmektedir<sup>536</sup>. Aksi halde üst mercilere başvuru talebi doğrudan reddedilecektir. Dolayısıyla sadece aleyhine karar verilmiş olan tarafın üst mercilere başvurabileceği söylenebilecektir.

Vergi davasına konu olan tüm vergilendirme işlemlerine karşı olarak istinaf ve temyize başvurulması mümkün değildir. Konusu 2022 yılı itibariyle 9 bin Türk lirasını aşmayan vergi davaları için bölge idare mahkemesine, konusu 261 bin Türk lirasını aşmayan vergi davaları için ise temyize başvurmak mümkün değildir. Bu

---

<sup>535</sup> Karakoç, s. 313.

<sup>536</sup> Karakoç, s. 325. Vergi mahkemesi kararı lehine olan tarafın istinafa başvurulmasında hukuki bir yarar bulunmamaktadır. Aynı şekilde BİM'in kararı lehine olan tarafın temyize başvurulmasında hukuki bir yarar yoktur. Bu sebeple lehine karar verilenlerin üst mercie başvurulması mümkün değildir.

çerçeve de konusu 9 bin Türk lirasının altında kalan vergi davaları ilk derece mahkemesinin kararı neticesinde, konusu 261 bin Türk lirasının altında kalan vergi davaları ise BİM'in kararı neticesinde kesinleşmektedir. Ancak istinaf ve temyize ilişkin parasal sınırlar değerlendirilirken ihbarnamedeki vergi, ceza ve gecikme faizinin toplamı esas alınmalıdır<sup>537</sup>. Nitekim ilk derece mahkemesinde vergi davasının konusunu vergi, ceza ve gecikme faizinin toplam miktarları oluşturmaktadır. Bu durumda konusu söz konusu parasal sınırları aşmayan vergi davasının sonuçlanması ile vergi ve cezalar kesinleşerek tahakkuk edecek, üst mercie başvurma imkânı olmayacaktır. Ayrıca mükellef vergi mahkemesi kararı neticesinde üst mercie başvurmak istiyorsa hangi yılın parasal sınırına göre bu başvuruyu değerlendirilmelidir? Örneğin mükellef 2020 yılında dava açmış ve davaya konu miktar istinaf yoluna başvurmak için 2021 yılının parasal sınırlarına uygun değildir. Ancak vergi davasına konu miktar 2020 yılı için istinaf sınırına uygun ise nasıl bir yol izlenmelidir? Bu hususta kanaatimizce uygun olan mükellefin vergi mahkemesinde dava açtığı yıla ilişkin parasal sınırların dikkate alınmasıdır. Mükellef dava açtığı yıl itibarıyla bu hakka sahip niteliktedir. Davanın açıldığı günkü değil de kararın verildiği günkü parasal sınırın dikkate alınması hak arama özgürlüğünün kısıtlanmasına neden olacaktır<sup>538</sup>. Vergi dairesinin mahkeme kararına göre tespit ettiği vergi miktarı ödeme ihbarnamesi ile kendisine tebliğ edilen mükellef, söz konusu vergi, ceza ve faizleri ödemek durumundadır. Nitekim mükellefin vergi borçları kesinleşmiş olup artık ihbarnameye karşı herhangi bir idari veya yargısal yola başvurmak mümkün olmayacaktır<sup>539</sup>.

---

<sup>537</sup> Semiz, s. 181.

<sup>538</sup> Semiz, s. 180; Üst mercie başvuruda parasal sınırların yeniden değerlendirilme oranına göre arttırılmasının devam etmekte olan idari davalara etkisi hakkında bkz: Yasın Söyler / Muhammet Yılmaz, “Temyiz Kanun Yolunda Uygulanan Parasal Sınırın Her Yıl Arttırılmasının Görülmekte Olan İdari Davalara Etkisi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3, 2131-2168, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/suhfd/issue/64483/946908>, (ET. 22.06.2022).

<sup>539</sup> Ancak çalışmanın önceki bölümünde “Ödeme İhbarnameleri” başlığında bahsedildiği üzere, vergi idaresinin yargı kararını yerine getirmemesi halinde veya ödeme ihbarnamesinde hata olması halinde ödeme ihbarnamesi dava konusu olabilecektir.

## SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinde düzenlenmiş olan ihbarname, uygulamada vergi/ceza ihbarnamesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunda ihbarname diğer alanlardaki ihbarnamelerden farklı ve münhasır bir yapıya ve işleve sahiptir. İhbarname genel anlamıyla bir haberin ilgililere bildirilmesini amaçlamaktadır. Türk Vergi Hukukunda ihbarname ise henüz hüküm doğurmamış olan tarhiyatın mükellefe bildirilmesi suretiyle işlemin mükellef nezdinde hukuki sonuç doğurmasına ve verginin tahakkuk etmesine imkân sağlamaktadır.

İhbarname tarh edilen vergi ve kesilen cezaların muhataplara tebliğ edilmesini sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Bu yönüyle ihbarname tarh ve ceza kesme işlemlerinin tebliğ aracı niteliğindedir. Ancak bununla beraber tarh ve ceza kesme işlemi ihbarnamenin tebliğiyle beraber hukuk alanında varlık kazanmaktadır. İdari işlemlerin şekil unsuruna ilişkin olan yazılılık ilkesi, tarh işleminde ihbarname ile yerine getirilmektedir. Dolayısıyla tarh işleminin ihbarname ile beraber “şekillendiği” ve ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olduğu söylenebilmektedir. Bu hususa ilişkin doktrinde ve Danıştay kararlarında farklı görüşler söz konusudur. Ancak mükellef haklarının korunması bakımından Danıştay kararlarında birliğin sağlanması önem arz etmektedir. İhbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olduğunun kabulünde, ihbarnamenin hükümsüzlüğü ile tarh işleminin iptal edilmesi gerekmektedir. Ancak ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olduğu kabul edilmezse ihbarnamenin hükümsüzlüğü tarh işleminin iptalini gerektirmez.

Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366. maddelerinde belirtildiği üzere vergi ve ceza ihbarnamelerinin muhteviyatları birbirlerine benzer nitelik taşımaktadır. Bununla beraber uygulamada da bu ihbarnameler tek bir ihbarname nüshası ile düzenlenmektedir. Bu kapsamda olası bir değişiklikte Vergi Usul Kanunu'nun 35. ve 366. maddelerinin “vergi/ceza ihbarnamesi” başlığı ile tek bir madde altında düzenlenmesi daha uygun olacaktır. VUK m. 108'in işaret ettiği ihbarnamenin asli unsurlarının bu maddede belirtilmesi ise ihtilafları sona erdirmeye bakımından isabetli olacaktır. Dolayısıyla söz konusu maddede yer alan unsurların ihbarnamede bulunmaması esasa etkili bir eksiklik olarak kabul edilecek ve ihbarname hükümsüz olacaktır. İhbarnamenin esasına etki etmeyecek diğer şekli hususlar ise VUK'un

vermiş olduğu yetki çerçevesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenebilecektir.

Uygulamada karşılaşılan diğer bir problem mirasçılara ayrı ayrı düzenlenmesi gereken ihbarnamenin muris adına veya tüm mirasçılar adına tek bir kişiye düzenlenmesi halidir. Vergi usul hukukunda mirasçılar, murisin borçlarından miras hisseleri oranında sorumludurlar. VUK'ta mirasçıların sorumluluğu TMK'nın mirasçılara tayin ettiği müteselsil sorumluluktan farklı olarak düzenlenmiştir. Bu noktada her mirasçı kendi miras hissesi oranında borçtan sorumlu olacaktır. Murisin vergi borcuna ilişkin olarak her mirasçıya ayrı ayrı ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmelidir. Bu şekilde tebliğ edilen ihbarnameler ile mirasçıların sorumluluk kapsamı, VUK hükmü paralelinde işlemin ilgililere bildirilmesi bakımından da hukuka uygun olacaktır. Aksi halde murisin borcunun muris adına ihbarname düzenlenmek suretiyle mirasçılardan birine veya tüm mirasçılara tebliğ edilmesi tarhiyatın iptalini gerektirir. Birden fazla mirasçı olmasına rağmen sadece bir mirasçı adına ihbarname düzenlenmesi de aynı sonucu doğuracaktır. Dolayısıyla ihbarnamelerin mirasçılarının her biri adına ayrı ayrı düzenlenerek tebliğ edilmesi hukuka uygun olacaktır.

Ödeme ihbarnameleri yargı kararlarının sonucunda vergi dairesinin ödenmesi gereken vergi ve/veya cezayı mükellefe bildirmek üzere düzenlenen, uygulamada iki numaralı ihbarname olarak da bilinen vesikalardır. Bu çerçevede ödeme ihbarnamelerinin işlevi yargı kararına göre kesinleşen vergi ve cezaların tahsil edilebilmesi için mükellefe bildirilmesidir. Danıştay birçok kararında, vergi idaresinin doğrudan yargı kararının sonucunu uyguladığı gerekçesiyle, ödeme ihbarnamesine karşı dava açılmayacağını ileri sürmektedir. Oysa vergi idaresi keyfî veya hatalı olarak yargı kararını uygulamayabilir, ödenmesi gereken vergi/ceza yanlış tespit edebilir. Dolayısıyla ödeme ihbarnamelerine karşı açılan davaların doğrudan “ödeme ihbarnamesinin davaya konu edilemeyeceği” gerekçesiyle reddedilmesi hukuka uygun değildir. Ödeme ihbarnamelerinin hukuki denetime tabi tutulması Anayasal ilkeler bakımından önem arz etmektedir. Ödeme ihbarnamesine dava açma yolunun kapatılması Anayasa'nın 125. maddesine aykırılık oluşturmaktadır. Kanaatimizce ilgililer ödeme ihbarnamelerine karşı dava açabilmelidir. Ancak davanın konusu yargı kararının doğru uygulanıp uygulanmadığı

ile tespit edilen gecikme faizi ve yargı harcının doğruluğu çerçevesinde sınırlı olmalıdır. Tarhiyata ilişkin ihtilaflar ise ödeme ihbarnamesine karşı dava açılarak ileri sürülemeyecektir.

Vergi tekniği raporu hem uygulamamada hem mevzuatta vergi inceleme raporunun bir eki olarak kabul görmektedir. Vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporunun bir nevi özeti niteliğindedir. Vergi incelemesine ilişkin tespit ve bulgular detaylı olarak vergi tekniği raporunda belirtilmektedir. Tarhiyat ve ceza kesme işleminin gerekçesi de vergi tekniği raporundaki hususlardır. Bu çerçevede vergi tekniği raporu da vergi inceleme raporuyla beraber ihbarname vasıtasıyla mükellefe tebliğ edilmelidir. İhbarname eklerinin ihbarnameye eklenmesi Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü bir gerekçe şartıdır. Tarh ve ceza kesme işlemi mükellefe bildirilirken gerekçesiyle beraber bildirilmesi esasen VUK m. 35 ve VUK m. 366'da açıkça belirtilmiştir. Kanunun emredici hükmünün uygulanmaması hukuki güvenlik ilkesinin zedelenmesine yol açacaktır. İhbarname eklerinin ihbarname ile beraber tebliğ edilmesiyle Vergi Usul Kanunu'nun emredici nitelikteki bu hükmü yerine getirilmiş olacak ve mükellefin en temel haklarından biri olan savunma hakkı da korunmuş olacaktır.

İhbarnameye eklenmesi gereken vergi inceleme raporları, vergi tekniği raporları, takdir komisyonu kararlarının eklenmemesi gibi eksiklikler ihtilaflara ve derin görüş ayrılıklarına neden olmaktadır. Nitekim ihbarnameye dayanak teşkil eden rapor ve kararların ihbarnameye eklenmemesinin, doktrinde ve Danıştay'ın birçok kararında ihbarnameyi ve tarhiyatı hükümsüz kılacağı kabul edilmektedir. İhbarname eklerinin ihbarnameye eklenmeden tebliğ edilmesi, yargılama sürecine ilişkin olarak adil yargılanma ilkesi, silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılanma ilkesinin ihlaline sebebiyet verecektir. Bu durumda ihbarnamenin hükümsüz olup olmayacağı noktasında mükellef haklarını sınırlamadan bir karar verilmesi gerekmektedir. İnceleme raporunun ve beraberinde VTR'nin ihbarnameye eklenmemesi çalışmada değerlendirildiği üzere mükellef haklarını ihlal etmektedir. Ancak Danıştay'ın bazı kararlarında eksikliğin yargılama aşamasında giderilerek mükellefin haklarını tam anlamıyla kullanabileceği ileri sürülmektedir. Bu durumun yargılama aşamasında giderilmeye çalışılması ile ancak yargılama süreciyle sınırlı olarak mükellefin savunma hakkı sağlanmaya çalışılmaktadır. Sonradan bu eksiklik giderilse dahi

mükellef dava açarken bu gerekçeden haberdar olmadan ilk dilekçesini vermiştir. Ayrıca bunun da öncesinde ihbarnamenin tebliği ile mükellef vergi inceleme raporunu ve vergi tekniği raporunu irdeleyerek, iddiaları inceleyerek, hangi yasal haklara başvuracağı noktasında bir serbestiye sahip olmalıdır. Dava aşamasında ihbarname eklerinin tebliği ile mükellefin bu serbestisi tekrar inşa edilememektedir. Dolayısıyla eksikliğin yargılama aşamasında giderilmeye çalışılması vergilendirme işlemi bakımından isabetli bir yaklaşım değildir. Tarh ve ceza kesme işlemi idari işlem niteliği taşımaktadır. Kendisine ihbarname tebliğ edilen mükellef idari çözüm yollarına başvurma imkanına da sahiptir. İdari aşamada gerçekleşmiş olan bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmeye çalışılması ile mükellefin kaybettiği hak ve imkanlar yeniden tesis edilememektedir. Dolayısıyla ihbarnamenin hükümsüz kılındığının kabulüyle ihbarname ekleri ihbarnameye eklenerek yeniden ihbarnamenin tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde mükellefin savunma hakkı tam anlamıyla sağlanmış olacaktır.

Danıştay'ın 2020/9 esas numaralı kararının aksine, mükellefin lehine ve mükellefin haklarını daraltıcı değil, genişletici bir karar verilmesi elzemdir. Nitekim VUK m. 35 ve m. 366'da bu raporların eklenmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Her ne kadar VUK m. 108'de bu hususlar belirtilmemiş olsa dahi tarhiyatın gerekçesi ve dayanağı olan raporların ihbarnameye eklenmemesi esasa müessir nitelikte bir eksiklik olarak kabul edilmelidir. Olası bir Vergi Usul Kanunu değişikliğinde adil yargılanma ve savunma hakkının ihlalini engellemek ve mükellefe idari işlemin gerekçesini bildirmek maksadıyla vergi/cezaya dayanak teşkil edecek rapor ve kararların eksikliğinin ihbarnameyi hükümsüz kılacak şekilde düzenlenmesi şarttır. Nitekim belirsiz düzenlemeler ve noksanlıklar neticesinde yargılama sürecinde mükellef aleyhine kararlar verilmesi birçok zaman mükelleflerin haklarını sınırlandırmakta ve ihlal etmektedir. Vergi hukukunda kanunilik ilkesi bakımından Vergi Usul Kanunu'nda bu düzenlemelere mutlaka ihtiyaç vardır.

İhbarnamenin asli unsurlarındaki hata ve eksiklikler ile takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmemesi ihtilafa sebebiyet vererek alacağın tahsilinin gecikmesine neden olabilmektedir. Yargı kararı neticesinde tarhiyatın kaldırılması yönünde verilen karar ile verginin yeniden tarh edilmesi gerekmektedir. Kimi hallerde ise zamanaşımının dolması

sebebiyle tarhiyat gerçekleştirilememekte ve vergi alacağının tahsili imkânı kaybedilmiş olmaktadır. Bu uyuşmazlığın mahkemeye intikal etmesi ve karar neticesinde yeniden tarhiyat gerçekleştirilmesi hem mahkeme hem vergi dairesi için bir iş yükü oluşturmakta hem de vergi alacağının tahsilini geciktirmektedir. Oysa Devlet, kamu alacaklarının hızlıca tahsil edilebilmesi için mükelleflere birçok olanak sağlamaya çalışmaktadır. Bu durumun ihtilafa sebebiyet vererek tahsili geciktirmesi bu amaca ters düşmektedir.

Mükellefin vergi sistemine uyumlu bir şekilde vergilerini zamanında ödemesi, ihtilaf konusu yapmaması, yargı süreciyle tahsilin geciktirilmemesi kamu gelirlerinin hızlı bir şekilde toplanması bakımından önem arz etmektedir. Bu minvalde ihbarname eklerinin ihbarnameye eklenmemesi ile mükellef haklarının ihlal edildiği düşüncesinde olan mükellefin vergi sistemine güveni şüphesiz azalacaktır. Dolayısıyla bu durum verginin tahsilinden kaçınmaya veya tahsili geciktirmeye sebebiyet verebilecektir. Oysa ihbarname ile beraber ihbarname eklerinin de tebliğ edilmesiyle mükellefin yasal haklarını kullanma imkânı sağlanacak ve ihbarnamenin amacı tam anlamıyla yerine getirilmiş olacaktır. Tarhiyatın ve kesilen cezanın gerekçesinden, kendisine yöneltilen iddialardan, bulgulardan ve tespitlerden haberdar olan ve bunları inceleme imkânı bulan mükellefin gerçekleştirilen işlemin haklılığına ve gerekliliğine ikna olması daha olasıdır. Bu durumda mükellef cezalı tarhiyatı ihtilaf konusu yapmadan cezalarda indirim, uzlaşma gibi imkanlardan faydalanarak vergiyi ödeme yoluna gidecektir. Verginin hızlı ve ihtilaflara konu olmadan tahsili bakımından bu durum önem arz etmektedir. Aksi halde cezalı tarhiyatın gerekçesinden haberdar olamayan mükelleflerin bu gerekçeyle yargı yoluna başvurusu her zaman kaçınılmaz olacaktır.

Vergilendirmenin en önemli araçlarından biri olan vergi/ceza ihbarnamelerinin düzenlenmesinde vergi dairesi gereken dikkati göstermelidir. İhbarnamenin asli ve tali unsurları eksiksiz olarak ihbarnamede gösterilmeli, ayrıca tarhiyatın gerekçesi olan ihbarname ekleri mutlaka ihbarnameyle beraber tebliğ edilmelidir. Nitekim ihbarname ekleri ihbarnameyle beraber bir bütün olup mükellefe eksiksiz olarak tebliğ edilmelidir. İhbarnamenin muhteviyatındaki eksiklikler veya ihbarname eklerinin eksikliği halinde vergilendirme işleminin dava

konusu edilmesi kuvvetle muhtemeldir. Bu durumda ise idare ve yargı organlarının iş yükü artmakta ve verginin tahsili gecikmektedir. Ayrıca yargı organları ihbarnameye ilişkin eksiklikler sebebiyle birçok zaman tarh ve ceza kesme işlemini iptal etmektedir. Bununla beraber hükümsüz olan ihbarname sebebiyle zamanaşımı süresi işlemekte olan vergi ve/veya cezanın zamanaşımına uğraması da muhtemeldir. Oysa ilk ihbarnamenin zamanaşımı içerisinde, hukuka uygun bir şekilde tesis edilmesiyle hem ihtilaflar giderilecek hem de alacağın tahsili kolaylaşacaktır.



## KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan, “*Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I*”, TBB Dergisi, S. 67, 2006, s. 285-316.
- Ağar, Serkan, “*İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı*”, [www.idare.gen.tr/tarh.htm](http://www.idare.gen.tr/tarh.htm) (ET. 29.03.2022).
- Akdoğan, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2019.
- Akyılmaz, Bahtiyar, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- Alpaslan, Mustafa / Kaya, Eda, Vergi Uygulamasında Zamanaşımı, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, İzmir, 2016.
- Alpaslan, Nazlı Gaye, “*Vergi Mahkemesinde Davanın Kaybedilmesi Hali ve İkincil İhbarname*”, <https://vergialgi.net/vergi-mahkemesinde-davanin-kaybedilmesi-hali-ve-ikincil-ihbarname>, (ET: 14.03.2022).
- Alpsoy, Zeliha, “*Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi*”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, S. 2, Ekim 2021, s. 567-610.
- Aral, Rüştü, “*Vergi Takdir Komisyonları*”, Danıştay Dergisi, Y. 2, S. 4, s. 21-47.
- Arıkboğa, Ülkü, “*Türkiye’de Yerel Vergi Yönetimi*”, Maliye Dergisi, S. 168, 2015, s. 11, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/168-01.pdf>, (ET. 10.03.2022).
- Armağan, Ramazan / Armağan, Ayşe, “*Türk Vergi Yargısında Re’sen Araştırma İlkesinin Sınırları*”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, C. 8, S. 2, 2021, s. 417-444.
- Aydemir, İsa, “*Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği*”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, S. 7, 2016.
- Bakmaz, Zübeyir, “*Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi*”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, S. 45, Ocak 2021, s. 265-288.
- Başaran Yavaşlar, Funda, “*İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları*”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 138. Yıl Sempozyumu, 11-12 Mayıs 2006, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, 2008, 131-178.
- Başaran Yavaşlar, Funda / Güneş Karaçoban, Tuğçe / Kapucu, Gizem / Kocatepe, Metin, Vergi Hukuku ve Uygulama, Adalet Yayınevi, 2018.
- Baykara, Bekir, Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2008.

- Baykara, Bekir, “*Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi*”, E-Yaklaşım, S. 134, 2004, [http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi\\_Tarhinin\\_Hukuki\\_Analizi\\_1215.pdf](http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Tarhinin_Hukuki_Analizi_1215.pdf), (ET. 15.03.2022).
- Budak, Tamer, “*Türk Vergi Hukukunda İhbar ve İhbar İkramesi*” Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri: 52, 2010, s. 41-62.
- Candan, Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları, 8. Baskı, Ankara, 2020.
- Candan, Turgut, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Candan, Turgut, “*Vergi Tekniği Raporunun Vergi/Ceza İhbarnamesine Eklenmemesinin Hukuki Sonuçları Nedir? Ne Olmalıdır?*” <https://turgutcandan.com/2021/01/28/vergi-teknigi-raporunun-vergi-ceza-ihbarnamesine-eklenmemesinin-hukuki-sonuclari-nedir-ne-olmalidir>, (ET. 15.04.2022).
- Centel Nur / Zafer, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul, 2014.
- Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- Çağlayan, Ramazan, İdari Yargılama Hukuku, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2015.
- Çeçen, Anıl, “*Savunmanın Çağdaş Anlamı*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C. 1, S. 1, 1988, s. 43-53.
- Çevik, Serdar, Vergi Davaları ve Yargılama Usulü, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2020.
- Demirbaş Aksüt, Burcu, Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma, On İki Levha Yayınları, İstanbul, Ocak 2021.
- Develioğlu, Ferit, Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lugat, Aydın Kitabevi, 24. Baskı, Ankara, 2007.
- Doğrusöz, Bumin, “*İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu*”, Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/iki-numarali-ihbarname-ve-dava-yolu/27427>, (ET. 14.04.2022).
- Doğrusöz, Ezhan, “*Tarh İşleminin İdari Unsurları - I*”, Yaklaşım Dergisi, Y. 12, S. 139, Temmuz 2004.
- Doğrusöz, Ezhan, “*Tarh İşleminin İdari Unsurları – II*”, Yaklaşım Dergisi, Y. 12, S. 140, Ağustos 2004.
- Ercan, Tayfun, “*Türk Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emrine İtirazın İncelenmesi*”, İstanbul Barosu Dergisi, C. 85, S. 2, Mart 2011.

- Erdem, Tahir, “*İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.
- Erginay, Akif, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 1981.
- Erkal, Atilla, “*İdari İşlemde Usul ve Şekil Sakatlıklarının Sonradan Düzeltilmesi ve Almanya Örneği*”, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 11, S. 2, Aralık 2021, s. 183-208.
- Erol, Ahmet, Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları, İSMMMÖ Yayınları, İstanbul, 2010.
- Gerçek, Adnan, Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.
- Göker Cenker, Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.
- Gözler Kemal, İdare Hukuku, C. 1, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009.
- Gözler, Kemal / Kaplan, Recep, İdare Hukuku Dersleri, 17. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2015.
- Gözübüyük, Şeref, Yönetmelik Yargısı, 6. Baskı, S Yayınları, Ankara, 1983.
- Gülçiçek, Bayram, “*Tüm Yönleriyle İhbar İkramiyesi Müessesesi*”, Vergi Mufettişleri Derneği, Ankara, 2020, <https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/TUMYONLERIYLEIHBAR237885.PDF>, (ET. 27.01.2022).
- Günday, Metin, İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.
- Gündüz, Ebru, “*İdari Yargılama Hukukunda Aleyhe Hüküm Verme ve Aleyhe Bozma Yasağı*”, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 24, S. 2, 2020, s. 333-360.
- Gürlek İlgün, Mühübe, Ecrimisil (Haksız İşgal Tazminatı) Davaları ve Yargılama Usulü, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2019.
- İnneci, Ahmet / Coşkun Karadağ, Neslihan, “*Vergi Usul Kanunu’na Göre Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı*”, Maliye Dergisi, S. 169, Temmuz- Aralık 2015, s. 55-69.
- İyilikli, Ahmet Cahit, Haciz İhbarnameleri, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- Kalabalık, Halil, “*İdare Hukukunda Takdir Yetkisi Kavramı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 1 S. 2, 1997, s. 205-232.
- Kaneti, Selim / Ekmekçi, Esra / Güneş, Gülşen / Kaşıkçı, Mahmut, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021.

- Karakoç, Yusuf, “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, Özel S., 2013, s. 1259-1308.
- Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara, 2014.
- Karakoç, Yusuf, Kamu Malları Hukukunda Ecrimisil Kurumu, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005.
- Karakoç, Yusuf, Vergi Yargılaması Hukuku, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2017.
- Karataş Durmuş, Neslihan, Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma ve Alternatif Çözüm Yolları, Adalet Yayınevi, Ankara, 2018.
- Mahmut Kaşıkçı, “*Vergi Hukukunda Yargı Kararları Üzerine Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Bildirimlere Konu İşlemlerin Hukuki Niteliği ve Vergi Davasının Konusunu Oluşturup Oluşturmayacağı Sorunsalı Üzerine Bir İnceleme*”, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S. 29-30, 2007, 24-47.
- Kızılot, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995.
- Kızılot, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C. 2, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995.
- Kızılot Şükrü / Kızılot, Zuhal, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 11. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Koç, Emin, “*Türk Hukuku'nda Devlet İşlemlerine Karşı Başvuru Yollarını Gösterme Yükümlülüğü*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 145, Y. 2019, s. 301-347.
- Kuru, Baki, İcra ve İflas Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.
- Kuru Baki, Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- Legaling Hukuk Terimleri, www.legaling.net, (ET.26.10.2021).
- Okan, Ufuk / Ünal, Nurdoğan, Kamu Taşınmazlarında Ecrimisil ve Tahliye, Seçkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2013.
- Oktar, Ateş, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.
- Onar, Sıddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 1, 3. Baskı, İstanbul, 1966.
- Ortaç, Fevzi Rıfat / Ünsal, Hilmi, Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.
- Öncel, Mualla / Kumrulu, Ahmet / Çağan, Nami / Göker, Cenker, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 28. Baskı, Ankara, 2019.

- Öner, Erdoğan, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.
- Özay İl Han, Günışığında Yönetim, Alfa Yayınevi, İstanbul, 1996.
- Özcan, Onur, Vergi Ombudsmanı, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Öztürk, Bahri / Başaran Yavaşlar, Funda, Vergi Kabahat ve Suçları Tasarısı, Seçkin Yayınları, İstanbul, 2020.
- Özyer, Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 8. Baskı, Ankara, 2018.
- Pekcanitez, Hakan / Atalay, Oğuz / Özekes, Muhammet, İcra ve İflas Hukuku, On İki Levha Yayınları, 17. Baskı, İstanbul, 2020.
- Pınar, Burak, “*Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler*”, International Journal of Public Finance, C. 1, S. 1, s. 23-60.
- Redhouse Türkçe-İngilizce Sözlük, Redhouse Yayınevi, 12. Baskı, İstanbul.
- Rençber, Altan, Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- Seçkin, Sinan / Üstün, Gül, “*İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 21/2, Ocak 2016, 509-534.
- Semiz, İmran, Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.
- Sezer, Yasin, “*Kamu Mallarında Ecrimisil*”, Danıştay Dergisi, Y. 34, S. 108, 2004, s. 5-22.
- Söyler, Yasin / Yılmaz, Muhammet, “*Temyiz Kanun Yolunda Uygulanan Parasal Sınırın Her Yıl Artırılmasının Görülmekte Olan İdari Davalara Etkisi*”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3, 2131-2168, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/suhfd/issue/64483/946908>, (ET. 22.06.2022).
- Steurwald, Karl, Almanca-Türkçe Sözlük, Abc Kitabevi, İstanbul, 1997.
- Steurwald, Karl, Türkçe-Almanca Sözlük, Abc Kitabevi, İstanbul, 1997.
- Sümer, Nuray, “*İdarelerarası Ecrimisil Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararlarının Düşündürdükleri*”, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C. 26, S. 2, 2020, s. 900-922.
- Şenyüz, Doğan/ Kaplan, Recep, “*Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi*”, TBB Dergisi, S. 155, 2021, s. 79-145.

- Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ekin Yayınevi, 12. Baskı, Bursa, 2022.
- Şenyüz, Doğan, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.
- Şenyüz, Doğan / Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan, Vergi Hukuku, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.
- Şin, Sevil, “*Vergi Takdir Komisyonları*”, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, Y. 8, S. 16, 2018, s. 161-184.
- Taylar, Yıldırım / Gök, Özgecan / Demirbaş Aksüt, Burcu / Artun, Emine Sevcen, Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2020.
- TDK Güncel Türkçe Sözlük, [www.sozluk.gov.tr](http://www.sozluk.gov.tr) (ET. 20.10.2021).
- Tekin, Fazıl / Çelikkaya, Ali, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2018.
- Topal, Efrail, “*Danıştay Yerleşik İçtihadını Değiştirdi mi?*”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/efrailtopal/001>, (ET: 29.03.2022).
- Turgay, Recep, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.
- Türkbay, Özge, Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Kanun Yolları, Seçkin Yayınları, 2012.
- Ulusoy, Ali, Yeni Türk İdare Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2020.
- Ürel, Gürol, Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.
- Varol, Asaf / Baştürk, İhsan, “*Hukuki ve Teknik Boyutuyla Elektronik Tebligat ile Kayıtlı Elektronik Posta Sistemi*”, Ankara Barosu Dergisi, 2015/1.
- Yakar, Soner, “*Türk Vergi Hukukunda Tarh İşleminin Yargısal Denetimi*”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.
- Yenice, Kazım / Esin, Yüksel, Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü, Arısan Matbaacılık, Ankara, 1983.
- Yeniçeri, Harun, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2012.

- Yerlikaya, Gökhan Kürşat, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi*”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 15, S. 1-2, 2011, s. 1-24.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat, “*Vergi İhbarnamelerinin Tebliğinde Vergi İnceleme Raporlarının Bulunması Zorunluluğu*”, Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi, S. 35-36, 2007, s. 7-17.
- Yıldırım, Mehmet Kamil / Yıldırım, Nevhis, *İcra ve İflas Hukuku*, Beta Yayınları, 7. Baskı, İstanbul, 2016.
- Yıldırım, Turan / Yasin, Melikşah / Kaman, Nur / Özdemir, Eyüp / Üstün, Gül / Okay Tekinsoy, Özge, *İdare Hukuku*, 6. Baskı, İstanbul, 2015.
- Yıldız, Hayrettin, “*Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi*”, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XVII, 2013, s. 129-154.
- Dilşat Yılmaz, “*Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin Kesinliği Üzerine Bir Değerlendirme: Kime Göre?, Ne İçin? Kesinlik*”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 21, S. 2, 2017, s. 105-154.
- Yılmaz, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2010.
- Yüce, Mehmet / Çelik, Muhammed, *Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.



## **ÖZGEÇMİŞ**

İlk ve orta öğrenimini Malatya’da tamamladı. 2015 yılında girdiği Fatih Sultan Mehmet Vakıf Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nden 2019 yılında mezun oldu. 2019 yılında Yalova Üniversitesi’nde yüksek lisans eğitimine başladı. Aynı yıldan beri Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalında araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.

