

VERGİ İNCELEME RAPORUNUN VE/VEYA VERGİ TEKNİĞİ RAPORUNUN İHBARNAME EKİNDE TEBLİĞ EDİLMEMESİNİN ESASA ETKİLİ BİR ŞEKİL HATASI OLMADIĞINA İLİŞKİN DANIŞTAY KARARI

ÖZET

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E.2020/9, K. 2020/2 sayılı 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 karar verdi.

Oyçokluğuyla alınan Kararda, tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği ya da dava dosyasına sunulmadığının saptandığı hallerde 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan kural ve resen araştırma ilkesi uyarınca yargı mercii tarafından ara kararıyla istenilmesinin mümkün olduğu, ancak idarenin dayanak raporu dava dosyasına da sunmaması halinde ise sebep unsurunun ortaya konulamamış olması nedeniyle tarh işleminin iptali yönünde karar verileceğinde kuşku bulunmadığı belirtildi.

2576 sayılı **BÖLGE İDARE MAHKEMELERİ, İDARE MAHKEMELERİ VE VERGİ MAHKEMELERİNİN KURULUŞU VE GÖREVLERİ HAKKINDA KANUN**'un “*Bölge idare mahkemesi başkanı, daire başkanları ve üyelerinin görevleri*” başlıklı 3/B-g fıkrasında

“Dairelerin benzer olaylarda kesin olarak verdikleri kararlar arasındaki uyumsuzluğun giderilmesi için başkanlar kuruluna başvurmak”.

“Bölge idare mahkemesi başkanlar kurulu” başlıklı 3/C –c fıkrasında da

“benzer olaylarda, bölge idare mahkemesi dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında veya farklı bölge idare mahkemeleri dairelerince verilen kesin nitelikteki kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık bulunması hâlinde; resen veya ilgili bölge idare mahkemesi dairelerinin ya da istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanların bu aykırılığın veya uyuşmazlığın giderilmesini gerekçeli olarak istemeleri üzerine, istemin uygun görülmesi hâlinde kendi görüşlerini de ekleyerek Danıştay’dan bu konuda karar verilmesini istemek”

düzenlemesi yer almaktadır.

Bu düzenlemeler kapsamında 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazetede [Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılığın Giderilmesi İstemi Hakkında E.2020/9, K. 2020/2 sayılı Karar](#) yayımlanmıştır.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu’nun talebi üzerine Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerinin farklı tarihlerde verdikleri farklı kararların giderilmesi için nihai içtihadı oluşturmuştur.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi farklı tarihlerdeki farklı kararlarını şu şekilde vermiştir.

1’inci grup kararlar:

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

Mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi yasal haklarını kullanabilmeleri için tarhiyatın dayanağı olan ve tarhiyatın yapılma nedeni ile matrah farkının tespitine ilişkin hesaplamaların nasıl yapıldığına dair açıklamaları içeren takdir komisyonu kararının, vergi inceleme raporunun ve tarhiyata dayanak alınan davacı adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiği, dava konusu tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkını kısıtladığı ve davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz

kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası oluşturduğu, bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatlarda hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle karar vermiştir.

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

2'nci grup kararlar:

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

İlk derece mahkemeleri, davacı hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olduğu ve davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle dava konusu cezalı tarhiyatların kaldırılması yolunda kararlar vermiştir. Bu kararlara karşı davalı idare tarafından istinaf isteminde bulunulması üzerine,

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

Gaziantep mahkemelerinin farklı kararları üzerine Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu şu şekilde görüş bildirmiştir:

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

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

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu yukarıda özü verilen görüşleri değerlendirerek, şu şekilde bir değerlendirme yapmıştır:

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

savunma ile birlikte yargı merciine sunulması, savunmada söz konusu raporun içeriğinden bahsedilmesi gerektiği açıktır. Tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği ya da dava dosyasına sunulmadığının saptandığı hallerde 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan kural ve resen araştırma ilkesi uyarınca yargı merci tarafından ara kararıyla istenilmesi mümkündür. Bu halde aynı Kanun'un 20. maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca dayanak raporun dava dosyasına sunulmamış olmasının verilecek karar üzerindeki etkisinin de davalı idareye duyurulacağı açıktır. Öte yandan, söz konusu rapor anılan Kanun'un 21. maddesi kapsamında daha sonra re'sen idarece de dava dosyasına sunulabilir. Ara kararının gereğinin yerine getirilmesi amacıyla ya da idarece resen dayanak raporun dava dosyasına sunulması üzerine davacıya anılan rapor tebliğ edilerek davacının haklılığını ortaya koymaya yönelik delil ve hukuka aykırılık iddialarını ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine uygun olarak uyuşmazlığın çözüme kavuşturulabileceği açıktır. İdarenin dayanak raporu dava dosyasına sunmaması halinde ise sebep unsurunun ortaya konulamamış olması nedeniyle tarh işleminin iptali yönünde karar verileceğinde kuşku bulunmamaktadır.

Sonuç olarak;

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu bu değerlendirmesi sonrasında,
“...davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine”
Oy çokluğuyla kesin olarak karar vermiştir.

Saygılarımızla...

[“Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı \(E: 2020/9, K: 2020/2\)”...>>>](#)