

YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE VERGİ İNCELEMESİNE DAYANAK OLUŞTURAN RAPORLARIN MÜKELLEFLERE TEBLİĞ EDİLMEMESİ

IN THE LIGHT OF JURISDICTION, NONNOTIFICATION OF REPORTS THAT CONSTITUTE TAX EXAMINATION TO TAXPAYERS



Levent ÖZKAYA*

ÖZ

Vergi incelemeleri neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar, mükelleflere ihbarnameler ile bildirilir. Yasaya göre bu ihbarnameler vergi raporlarının da eklenmesi gerekmektedir. Ancak çeşitli sebeplerle bunların mükelleflere tebliğ edilmediği görülmektedir. Vergi idaresi ile mükellefler arasında hukukî uyumsuzluklara sebep olan bu durumla ilgili Anayasa Mahkemesi'nin ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun son içtihatları, mahkemeler arasındaki içtihat ayrılıklarını giderecek niteliktedir. Gerek mükellefin kendi adına gerekse bir başka mükellef adına düzenlenen raporların tebliğ edilmemesini esaslı tebliğ hatası olarak görmeyen yüksek mahkemeler, raporların yargılama sürecinde tebliğ edilmesi durumunda işin esası hakkında karar verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Yargılama süreçlerini

ABSTRACT

Taxes and penalties calculated as a result of tax examinations are notified with a notification. According to the law, tax reports must be enclosed with the notification. Nevertheless, these reports are not sent to taxpayers due to various reasons. This creates tax disputes between taxpayers and the administration, and the recent jurisdiction of the Constitutional Court and the Council of State Tax Law Chambers Board removes the jurisdiction conflicts. The high courts which do not see nonnotification of tax reports that have been written both about taxpayers themselves or other taxpayers as a fundamental notification mistake, underline that the courts must reach a verdict on the merits if the reports have been submitted to taxpayers during the proceedings. We defend that tax reports about taxpayers themselves should be

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, levent.ozkaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6909-9393.

Özkaya, L. (Ekim 2020). Yargı Kararları Çerçevesinde Vergi İncelemesine Dayanak Oluşturan Raporların Mükelleflere Tebliğ Edilmemesi, *Vergi Raporu*, 253, (195-205).

daha da yavaşlatmamak ve mükelleflerin haklarını etkin kullanabilmeleri için mükellefler adına düzenlenen raporların eksiksiz gönderilmesi, başka mükellefler hakkında düzenlenen raporların ise vergi mahremiyeti korunacak şekilde karartma yapılarak gönderilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Anahtar Kelimeler: Vergi İncelemesi, Vergi Tekniği Raporu, Vergi İnceleme Raporu, Vergi Ceza İhbarnamesi, Tebliğ.

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, K34, K41

GİRİŞ

Beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde vergi kayıp ve kaçakıyla mücadelede önemli bir konumda bulunan vergi incelemeleri, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde mükellef haklarını da ihlâl etmeyecek şekilde yürütülmeli ve tamamlanmalıdır. Bunu sağlamak üzere kanun koyucu, vergi incelemelerinin hangi usul ve esaslar çerçevesinde yürütüleceğini Vergi Usul Kanunu hükümlerinde belirlemiştir. Ayrıca bu çerçevede vergi idaresine de usul ve esaslara ilişkin hüküm koyma yetkisi vermiş, vergi idaresi de Yönetmelik ile konuya ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

Yapılan düzenlemelere rağmen mükellefler ile vergi idaresi arasında hukukî ihtilaflara rastlamak mümkündür. Bunlardan biri de incelemenin ve tarhiyatın dayanağı vergi raporlarının (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu) vergi/ceza ihbarnamesi ile birlikte mükelleflere tebliğ edilmemesi hususudur. Bu husus hem mükellef hakkında düzenlenen raporlarda hem de başka bir mükellef hakkında düzenlenen raporlarda söz konusudur.

Çalışmamızda öncelikle vergi inceleme sürecine kısaca değinilip sahte belge düzenleme ve

delivered in order to minimise the slow judiciary procedures and help taxpayers to use their tax rights more effectively, on the other side, those about third party taxpayers should be delivered in a manner that ensures procedural tax privacy rules.

Keywords: Tax examination, technical tax report, tax examination report, tax penalty notice, notification

Jel Classification Codes: H20, K34, K41

kullanma incelemeleri özelinde ihbarname tebliği uygulamasına ilişkin bilgiler verilmiş, ardından tarhiyatın dayanağı olan gerek mükellef hakkında gerekse başka mükellefler hakkında düzenlenen raporların tebliğ edilmemesi karşısında hem Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun hem de Anayasa Mahkemesi'nin son içtihatları açıklanarak konuyla ilgili değerlendirme ve önerilerimize yer verilmiştir.

1- VERGİ İNCELEME SÜRECİ

Mükellefler ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak maksadıyla yürütülen vergi incelemelerine, vergi idaresinin politikası çerçevesinde çeşitli sebeplerle (ihbar, risk analizi, iade talebi, savcılık talebi vb.) tâbi tutulmakta ve bu incelemeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹ ile Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte² belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülmektedir.

İnceleme sürecinde tespit edilen hususlar, inceleme elemanı tarafından düzenlenecek vergi raporlarıyla (vergi inceleme raporu, vergi tekniği raporu, vergi suçu raporu, görüş ve öneri raporu)

¹ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarihli ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

² 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

sonuca bağlanır. Vergi raporları, vergi incelemesi neticesinde vergi kanunlarına aykırı hususların tespit edildiği ve yapılması gereken işlemlerin önerildiği bir belgedir. Yalnızca düzenlenmesiyle hukuk âleminde bir sonuç meydana getirmeyen bu belgenin etkisi, icra mercii konumundaki vergi dairesi tarafından tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemleri yapıldıktan sonra görülmektedir. Bu yüzden vergi incelemesine yetkili merciler tarafından düzenlenen raporlar, gerekli işlemleri yapması için ilgili vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi de inceleme elemanı tarafından yapılması önerilen işlemleri icra eder ve ihbarname ile bunu mükellefe bildirir.

Bu ihbarnamenin tebliği ile ilgili mükellefler ile vergi idaresi arasında yargıya intikal eden hukukî uyuşmazlıklara rastlanmaktadır. İhbarnamenin tebliğini sahte belge düzenleme ve kullanma incelemeleri çerçevesinde ayrı ayrı irdelleyelim.

1.1- Sahte Belge Düzenleme İncelemeleri

Sahte belge düzenleme incelemeleri neticesinde, sahte belge düzenleme fiilinin varlığını ortaya koyan vergi tekniği raporu ve suçun varlığı durumunda yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına gönderilmek üzere vergi suçu raporu düzenlenmektedir. Bu raporlarda herhangi bir verginin tarh edilmesi ve ceza kesilmesi önerilmez.

Bunun yanında sahte belge düzenlediği sonucuna ulaşılan mükellef, bu fiili komisyon geliri elde etmek amacıyla yapmışsa, komisyon geliri de hesaplanıp tarh edilmekte ve bu tarhiyat üzerinden 3 (üç) kat vergi ziyaı cezası kesilmektedir. Bu işlemin tesisi için iki yol bulunmaktadır ve incelemenin özelliğine göre incelemeye yetkililer bu iki yoldan birini tercih ederek işlem tesis edilmesini önermektedir. Birinci yol, vergi tekniği raporunda hesaplanan komisyon gelirinin inceleme elemanı tarafından her vergi türü için ayrı ayrı düzenlene-

cek vergi inceleme raporunda dönemler itibariyle hesaplanıp tarhiyat önerilmesi iken ikinci yol komisyon geliri dolayısıyla yapılacak vergi tarhiyatı için takdir komisyonuna başvurulmasıdır. İkinci yolun tercih edilmesi durumunda inceleme elemanı vergi inceleme raporu düzenlemez ve dolayısıyla vergi tarhiyatı önermez. Tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken ceza, takdir komisyonu kararına göre belirlenir.

İnceleme sonucunda ilgili vergi dairesine gönderilen vergi tekniği raporu, vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararı çerçevesinde vergi dairesi, Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesi gereği ihbarname düzenler. Uygulamada vergi/ceza ihbarnamesi olarak ifade edilen bu belge, aynı Kanunun 35. maddesinde belirtilen hususları içermek mecburiyetindedir. Bunlardan biri de maddenin ikinci fıkrası gereği takdir komisyonu kararı ve inceleme raporudur.

Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin³ 56. maddesinde vergi müfettişleri tarafından düzenlenecek raporlar arasında vergi tekniği raporu yer almadığını, bu rapora Yönetmeliğin 'Vergi İnceleme Raporları' başlıklı 57. maddesinde yer verildiğini düşünürsek yasanın lafzında yer alan 'inceleme raporu' ibaresinden vergi inceleme raporu ile vergi tekniği raporunun anlaşılması gerektiğini ifade edebiliriz. Dolayısıyla vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararı ile birlikte tarhiyatın dayanağı konumundaki vergi tekniği raporunun da mükelleflere tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada çeşitli sebeplerle vergi dairesinin, mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunu ihbarname ekinde mükellefe tebliğ etmediği görülebilmektedir.

1.2- Sahte Belge Kullanma İncelemeleri

Bir mükellefin sahte belge düzenleme fiilinde bulunduğu tespit edilip hakkında düzenlenen

³ 31.10.2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

vergi raporları ilgili mercilere gönderildikten sonra sahte belge düzenleyen mükelleften fatura alan mükelleflerin de sahte belge kullanma yönünden derhâl incelenmeleri ilgili inceleme elemanı tarafından talep edilir.

Sahte belge düzenleme incelemesinden ayrı olarak her mükellef nezdinde ayrı bir vergi incelemesi, sahte belge kullanma yönünden başlar. Sahte belge kullanma incelemeleri neticesinde vergi inceleme raporu düzenlenir ve varsa tarhiyat bu raporda önerilir. Ayrıca sahte belge kullanma fiilinde kasıt unsurunun bulunduğu tespit edilirse, bir başka ifadeyle sahte belgelerin bilekerek kullanıldığı tespit edilirse, bu durumda suç oluşacağından yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmak amacıyla vergi suç raporu düzenlenir.

Sahte belge kullanma incelemesi neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda da her vergi inceleme raporunda olduğu gibi tespit edilen hususlara, yasal mevzuata ve hususların yasal mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesine yer verilir. Bunlara ilaveten Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 57. maddesinin (4) numaralı fıkrası gereği sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair vergi tekniği raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere de ayrıntılı olarak yer verilir. Ancak söz konusu vergi tekniği raporu, sahte belge kullanan mükellef hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna ek yapılmaz.

Sahte belge kullanma incelemesi neticesinde mükellef hakkında tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar, ilgili vergi dairesi tarafından hazırlanan vergi/ceza ihbarnamesi ile mükellefe bildirilir. İhbarnameye mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporu ek yapılır. Ancak sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellef adına düzenlenen vergi raporları, her ne kadar tarhiyatın dayanağı konumunda olsa da Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyetinin korunması amacıyla söz konusu ihbarnameye ek yapılmaz.

Nitekim uygulamada da vergi dairesi, sahte belge kullanan mükellefe tebliğ ettiği ihbarnameye sahte belge düzenleyen mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunu ek yapmamaktadır. Yasal mevzuata uygun olarak tesis edilen bu idari işlemlerin, mükellefler tarafından savunma haklarının ihlâl edildiği gerekçesiyle dava konusu edildiği görülmektedir.

2- YARGI MERCİLERİNİN KONUYA BAKIŞI

2.1- Derece Mahkemelerinin Görüşü

Derece mahkemelerinde görülen davalarda tarhiyatın konusu ve/veya incelemenin dayanağı konumundaki vergi raporlarının vergi/ceza ihbarnamesi ile davacı mükelleflere tebliğ edilmemesine ilişkin birbirinden farklı içtihatlarla rastlanmaktadır. Bu içtihat ayrılığı gerek davacı mükellef hakkında düzenlenen vergi raporlarının gerekse başka bir mükellef hakkında düzenlenen vergi raporlarının tebliğ edilmemesi durumlarında görülmektedir.

Bu içtihat farklılığına örnek olarak Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi ile 2. Vergi Dava Dairesi arasındaki içtihat ayrılığını verebiliriz. Nitekim bu içtihat ayrılığının, bir sonraki bölümde değineceğimiz üzere Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından giderilmesi ihtiyacı hâsıl olmuştur.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, istikrar kazanan kararlarında; mükelleflerin 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 gerektiğini belirterek tarhiyatın konusu vergi inceleme raporu ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarnameye ekinde yer almamasının davacının savunma hakkını kısıtlandığına, davacı hakkında tesis edilen işlemleri hü-

kümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası oluşturduğuna, bu nedenle de dava konusu cezalı tarhiyatların hukuka uygun olmadıklarına karar vermiştir.⁴

Aynı bölge idare mahkemesi bünyesindeki diğer vergi dava dairesinin aynı konuyla ilgili verdiği kararların da bu kararın tam tersi yönünde olduğu ve mahkeme bünyesinde istikrar kazanıldığı görülmektedir. Zira Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi de vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesinin ana kural olduğunu belirterek raporun mahkeme tarafından ara kararla istenmesi ya da re'sen vergi idaresi tarafından dava dosyasına sunulması yoluyla eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesinin mümkün olduğu yönünde karar vermiştir.⁵

Başka bir mükellef hakkında düzenlenen ve davacı mükellef hakkındaki tarhiyatın dayanağı olan vergi raporlarının ihbarname ekinde tebliğ edilmemesine ilişkin açılan davalarda da derece mahkemeleri arasında nispeten görüş ayrılıkları bulunsa da bunun, davacı mükellefler hakkında düzenlenen vergi raporlarının mükellefe ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumundaki kadar derin olduğunu söyleyemeyiz. Bunun temelinde ise, vergi mahremiyetinin korunması zorunluluğu bulunmaktadır.

Başka mükellefler hakkında düzenlenen raporlarda yer alan bilgi ve belgelerin birçoğu, vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirilebilecek bilgi ve belgeler niteliğini haizdir. Dolayısıyla söz konusu raporların ihbarname ekinde bir başka mükellefe sunulması da vergi mahremiyetinin ihlâlini meydana getirecektir. Bundan dolayı yargı mercileri de genel anlamda vergi idaresinin söz konusu raporları doğrudan tebliğ etmemesinin makul bir nedene dayandığını kabul etmektedir.

Ara kararla bu raporların dava dosyasına sunulması istemine karşı vergi idaresi bu raporları sunduğunda mahkemelerin işin esasına geçtikleri görülmektedir.

2.2- Danıştay'ın Görüşü

2.2.1- Mükellef Adına Düzenlenen Raporların Tebliğ Edilmemesine İlişkin Görüş

Mükellef adına düzenlenen vergi raporlarının ihbarname ile tebliğ edilmemesi durumunda savunma haklarının kısıtlandığı gerekçesiyle açılan davalara ilişkin Danıştay bir kararında⁶ mükelleflerin yasal haklarını kullanabilmesi için takdir komisyonu kararı, vergi inceleme raporu ve mükellefler adına düzenlenen vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesinin gerekli olduğunu belirtmiştir. Bunlardan herhangi birinin ihbarnameye eklenmemesini Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde belirtilen basit şekil noksanlığı olarak görmeyen Danıştay 4. Dairesi, davacıya dava açmadan önce kendi adına düzenlenen vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği ancak bu rapora atıf yapan vergi inceleme raporunun tebliğ edildiği olayda, dava aşamasında vergi idaresinden talep edilen vergi tekniği raporunun belirli bir kısmının tebliğ edildiğini belirtmiş ve vergi/ceza ihbarnamesi ile davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinde hukuka uygunluk bulunmadığına karar vermiştir.

Danıştay 4. Dairesinin, davacının hangi suç ile isnad edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkının elinden alındığı gerekçesiyle aldığı bu karara ilk derece mahkemesi uymayarak ilk kararında ısrar etmiş, bunun üzerine konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna taşınmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, mükelleflerin uzlaşma, dava açma ve savunma gibi

⁴ Bkz. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 18.07.2018 tarihli ve E.2018/639, K.2018/659 sayılı kararı.

⁵ Bkz. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 27.10.2017 tarihli ve E.2017/1087, K.2017/1261 sayılı kararı.

⁶ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 24.09.2013 tarihli ve E.2013/928, K.2013/6240 sayılı kararı.

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 mükellef adına düzenlenmiş vergi tekniği raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiğini ifade ederek somut olayda vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğundan ilk derece mahkemesinin ısrar kararının bozulmasına karar vermiştir.⁷

Bu kararı aldığı dönemde davacı konumundaki mükellefler adına düzenlenen gerek vergi inceleme raporları gerekse vergi tekniği raporlarının vergi/ceza ihbarnamesine ek yapılmamasını esaslı hata ve davacının savunma hakkının ihlâli olarak değerlendiren Danıştay'ın son kararlarına baktığımızda bu yöndeki içtihatlarını değiştirdiğini görmektediriz.

Nitekim son dönemde Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun başvurusunu görüşen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 19.02.2020 tarihli ve E.2020/9, K.2020/2 sayılı kararı ile bölge idare mahkemesi dava daireleri arasındaki içtihat ayrılığını gidermiştir.⁸

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi ile 2. Vergi Dava Dairesi arasındaki içtihat ayrılığının giderilmesi için mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporlarının yasal olarak tebliğinin zorunlu olduğu ve bunların tebliğ edilmemesi durumunda ihbarnamelerin hak ihlâline neden olabilecek esaslı şekil noksanlığı nedeniyle hukukî sonuç doğurmayacağı görüşüyle 20.02.2019 tarihli ve E.2019/11, K.2019/11 sayılı kararla Danıştay'a başvurmuştur.

Adil yargılanma hakkının yargılama sürecinin tamamının hakkaniyete uygun yürütülmesini güvence altına aldığından davacıya etkili bir biçimde iddialarını ileri sürme imkânı tanındığı müddetçe idari işlemin tesis edilme nedeninin idari dava açıldıktan sonra ortaya koyulmuş olmasının tek başına bu hakkın ihlâl edildiği anlamına gelmeyeceğini belirten Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi/ceza ihbarnamesinde yer alması gerektiği Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde belirtilen hususlardan herhangi birinin eksik/yanlış olmasının, Kanunun 108. maddesinde belirtilen hâllerden birini oluşturmaması şartıyla ihbarnamayı hükümsüz kılmayacağına vurgu yapmıştır.

Kurul nihayet ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmeyen tarhiyatın dayanağı raporun dava dosyasına sunulması üzerine mükellefin incelemesi imkânının verilmesi durumunda hakkaniyete uygun yargılama hakkının sağlanacağını belirterek bölge idare mahkemesi dava daireleri arasındaki karar ayrılığının davacılar adına düzenlenen raporların ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlâl etmediği yönünde giderilmesine oyçokluğuyla kesin olarak karar vermiştir.

2.2.2- Başka Bir Mükellef Adına Düzenlenen Raporların Tebliğ Edilmemesine İlişkin Görüş

Özellikle sahte belge kullanma incelemelerinde olduğu gibi bazı incelemeler, bir başka mükellefin incelenmesi neticesinde ortaya çıkabilmektedir. Bir başka ifadeyle, bir mükellefin incelenmesinin esas dayanağı başka bir mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesi olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyeti gereği başka mükellef-

⁷ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.06.2014 tarihli ve E.2014/304, K.2014/563 sayılı kararı.

⁸ 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ler hakkında düzenlenen vergi raporlarının vergi idaresi tarafından vergi/ceza ihbarnamesine ek yapılmaması durumunda Danıştay, bu işlemin esaslı hata kapsamında olduğu ve savunma hakkını ihlâl ettiğinden tarhiyatların kaldırılması yönündeki içtihadından⁹ vazgeçerek son dönemde konuyu vergi mahremiyeti kapsamında değerlendirmiş ve başka mükellef hakkında düzenlenen bir vergi raporunun vergi/ceza ihbarname-siyle tebliğ edilmemesinin davacının savunma hakkının ihlâlî olmadığı ve işin esası yönünden görüşülmesi gerektiğine karar vermiştir.¹⁰

2.3- Anayasa Mahkemesi'nin Görüşü

Bir mükellef, hakkında vergi tekniği raporu düzenlenerek komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme işi yaptığı tespit edilen E. Ltd. Şti.'den faaliyetleriyle alakalı bir takım emtia satın almıştır. Bu faturalarda yazılı katma değer vergisi tutarlarını da indirim konusu yapmıştır.

Mükellef, E. Ltd. Şti.'den yaptığı alımlar dolayısıyla sahte belge kullanma yönünden vergi incelemesine tâbi tutulmuş, hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde hakkında 06.01.2015 tarihli vergi inceleme raporu düzenlenmiştir. Söz konusu raporda mükellef adına re'sen katma değer vergisi tarh edilip bir kat vergi ziyai cezası kesilmiştir. Vergi dairesi tarafından düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesine mükellef adına düzenlenen vergi inceleme raporu eklenirken E. Ltd. Şti. adına düzenlenen vergi tekniği raporu eklenmemiştir.

Mükellef ilk derece mahkemesinde (Vergi Mahkemesi) dava açmıştır. Mahkeme dava sırasında vergi dairesinden E. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunu istemiştir. Vergi dairesi de söz konusu raporu ve eklerini mahkemeye göndermiştir. Vergi mahkemesi,

davayı esastan görmüş ve reddetmiştir. İlk derece mahkemesinin dava red kararını bir üst yargı merciine (Bölge İdare Mahkemesine) taşıyan mükellefin, bu itirazları da reddedilerek Bölge İdare Mahkemesi tarafından Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır. Vergi Mahkemesi kararının onanması üzerine karar düzeltme isteminde bulunan mükellefin bu istemleri de yine Bölge İdare Mahkemesi tarafından reddedilmiş ve mükellef hakkında verilen karar kesinleşmiştir.

Kesinleşen mahkeme kararının tebliğ edilmesinin ardından mükellef, Anayasa Mahkemesi'ne 29.06.2016 tarihinde E. Ltd. Şti. tarafından düzenlenen faturaların gerçek mal alımı karşılığında düzenlendiğini, şirketle sürekli ticari ilişkisi içinde olduklarını, vergi inceleme elemanının yeterli inceleme ve araştırma yapmadan sonuca ulaştığını belirterek hakkında tanzim edilen vergi inceleme raporunda E. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun özetine yer verildiğinden savunma hakkının ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlâl edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunmuştur.

Mükellef tarafından 29.06.2016 tarihinde yapılan bireysel başvuruyu görüşen Anayasa Mahkemesi Birinci Bölümü, konuyla ilgili 09.06.2020 tarihli ve 2016/12198 başvuru numaralı kararı vermiştir.¹¹

Silahların eşitliği ilkesini, dava taraflarının usul hakları bakımından aynı koşullara tâbi tutulması ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olması olarak tanımlayan yüksek mahkeme çelişmeli yargılama ilkesinin de taraflara dava dosyası hakkında bilgi sahibi olma ve yorum yapma hakkının tanınmasını ve bu nedenle tarafların yargılamanın bütününe ak-

⁹ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 03.06.2015 tarihli ve E.2015/32, K.2015/2719 sayılı kararı.

¹⁰ Bkz. Danıştay 4. Dairesinin 22.02.2016 tarihli ve E.2016/1181, K.2016/629 sayılı kararı.

¹¹ 29.07.2020 tarihli ve 31200 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

tif olarak katılmasını gerektirdiğini ifade etmektedir. İlkelerin bu tanımlarından hareketle yüksek mahkeme, yargılamanın tüm aşamalarında silahların eşitliği ilkesi ve çelişmeli yargılama hakkının güvence altına alınarak adil yargılanma hakkının korunmasının hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğunu belirtmiştir.

Somut olayda mükellefe tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamesi ekinde E. Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun yer almamasının silahların eşitliği ile çelişmeli yargılama ilkelerini etkilediğini kabul eden yüksek mahkeme; davanın tarafı olmayan mükelleflerle ilgili vergi tekniği raporlarının vergi mahremiyetinin korunması amacıyla davacılara tebliğ edilmediğini ve bunun da haklı bir sebep olarak kabul edilebileceğini ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesi'ne göre davacıya vergi tekniği raporu tebliğ edilmemesi her ne kadar haklı bir nedene dayansa da bu tek başına mükellefin adil yargılanma hakkının ihlâl edilmediği anlamına gelmemektedir.

Yargılama sürecinin hakkaniyete uygun bir biçimde yürütülmesini güvence altına alan adil yargılanma hakkının, yargılama sürecinde savunma hakkını zedeleyen eksiklikler sebebiyle ihlâl edilemeyeceğini belirten yüksek mahkeme, söz konusu eksikliğin yargılama süreci içerisinde telafi edilip edilmediği ve bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini etkileyip etkilemediğinin değerlendirilmesi gerektiğini öne sürmüştür.

Anayasa Mahkemesi, bu düşüncelerinin sonucunda mükellefe tebliğ edilmeyen vergi tekniği raporunun vergi idaresi tarafından dava dosyasına sunulmasını, mükellefin dava dosyasında bu raporu inceleme imkânına sahip olmasını ve derece mahkemeleri kararlarında raporda yer alan hususlara ayrıntılı olarak yer verilmesini; mükellefin savunma hakkında meydana gelen eksiklikleri telafi edici nitelikte imkânlar olarak değerlendirmek suretiyle vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesinin başvuru davası davalı tarafa karşı zayıf bir duruma düşürmediği ve ayrıca bir

bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna varmıştır.

3- YÜKSEK YARGI MERCİLERİNİN SON İÇTİHATLARI ÇERÇEVESİNDE UYGULAMA ve ÖNERİLER

Vergi incelemeleri neticesinde vergi dairesi tarafından düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesi ile gerek mükellef adına gerekse başka bir mükellef adına düzenlenen vergi raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesini yüksek yargı mercileri son içtihatlarında esaslı hata olarak görmemiş, yargılama süreci içinde ilgili raporların dava dosyasına sunulması durumunda mükellefin savunma hakkının zedelenmediği ve dolayısıyla adil yargılanma hakkının ihlâl edilmediği yönünde kararlar vermiştir.

Esasa müessir olmayan, bir başka ifadeyle esası etkilemeyen şekil hataları dolayısıyla tebliğ olunan evrakların hukuki değerlerini kaybetmeyeceğini belirten Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesi, vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmaması veya vesikaların görevli bir makam tarafından düzenlenmemesi durumlarında söz konusu vesikanın hükümsüz olacağına hükmetmiştir. Madde hükmü açısından olay değerlendirildiğinde gerek mükellef adına düzenlenen gerekse başka mükellef adına düzenlenen vergi raporlarının mükellefe tebliğ edilmemesinin tebligatı hükümsüz kılacak eksikliklerden olmadığı açıktır.

Her ne kadar bu durum ihbarnamenin tebliğini hükümsüz kılmasa da davacı mükellefin savunma hakkını kısıtlamaktadır. Özellikle de kendi adına düzenlenen vergi raporlarının tebliğ edilmediği durumlarda...

Yasal mevzuat ve yargılama süreçlerine yön verecek derecede etkili yüksek yargı mercilerinin son içtihatları çerçevesinde, vergi dairesinin düzenleyeceği vergi/ceza ihbarnamesi ile birlik-

te mükellef adına düzenlenen gerek tarhiyatın hesaplandığı ve cezanın kesilmesinin önerildiği vergi inceleme raporunun gerekse bu raporun dayanağı konumundaki vergi tekniği raporunun birlikte mükellefe tebliğ edilmesi gerektiğini ifade edebiliriz.

Zira bu raporlardan hepsi ya da bir kısmının tebliğ edilmemesine mükellefin dava açması durumunda, ilgili mahkeme tarafından tebliğ edilmeyen raporların tebliği istenmektedir. Bu da hem gereksiz yazışmaların olmasına hem zaten ağır işleyen yargılama sürecinin daha da yavaşlamasına hem de mükellefin savunma hakkının gecikmesine sebep olmaktadır.

Hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacak bu durumların yaşanmaması için Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde yer alan "re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun" ibaresinin vergi tarhiyatının ve kesilen cezanın dayanağı olan mükellef adına düzenlenen tüm raporları kapsayacak bir ifadeyle değiştirilmesinin uygun olacağı görülmektedir.

Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tek raporda ifade edilmesi amacıyla vergi tekniği raporu düzenlenebileceğini belirten Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 57. maddesi, bu raporların, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturacağını ifade etmektedir. Bu açıdan bakıldığında inceleme elemanlarının mükellef adına düzenledikleri vergi tekniği raporunu, bu rapora istinaden düzenledikleri vergi inceleme raporuna ek yapma konusunda hassas davranmaları da ayrıca önemlidir. Çünkü vergi tekniği raporunun vergi inceleme raporuna ek yapılması durumunda ihbarnameye ek yapılacak vergi inceleme raporunun da ekinde vergi tekniği raporu yer alacak ve mükellef adına düzenlenen tüm vergi raporları mükellefe eksiksiz tebliğ sağlanabilecektir.

Öte yandan başka bir mükellef adına düzenlenen vergi raporlarının tebliğ edilmemesi durumunda da savunma hakkının kısıtlandığı kabul edilse de bu kısıtlama, Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan ve mükelleflerin bazı bilgi ve belgelerini korunması ve üçüncü kişilerle paylaşılmaması anlamına gelen vergi mahremiyetinin korunması zorunluluğuna dayanmaktadır. Konuyu karara bağlayan Anayasa Mahkemesi, savunma hakkının kısıtlanmasının vergi mahremiyetinin korunması gibi kanunda yazılı bir sebebe dayanmasını haklı sebep olarak değerlendirmiş ancak haklı sebebe de dayansa adil yargılanma hakkının zedelenmesi anlamına geleceğini ifade etmiştir.

Başka bir mükellef adına düzenlese de tarhiyatın dayanağı olduğundan adına ihbarname düzenlenen mükellefi ilgilendiren bazı vergi raporlarının (sahte belge düzenleyicisi mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporu gibi) tebliğ edilmesi, mükellefin savunma hakkını koruyabilmek için önemlidir. Ancak vergi mahremiyetinin de korunması gerekliliği, bu şekilde bir tebligat yapılmasına engeldir.

Bunun için başka mükellef hakkında düzenlenen vergi raporlarının, karartma uygulamasıyla vergi mahremiyetini koruyacak şekilde bazı bilgilerin karartılarak ihbarname ekinde mükellefe tebliğ edilmesini öneriyoruz. Bu uygulama yukarıda belirttiğimiz hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacak durumların bertaraf edilmesine yardımcı olabilir.

Bunun yapılabilmesi ise, ancak yasal düzenlemenin varlığına bağlı bulunmaktadır. Bu konuda yine Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesine, sahte belge kullanma incelemeleri neticesinde düzenlenecek ihbarnamelere mükellef adına düzenlenen vergi raporlarının yanında sahte belge düzenleyicisi adına düzenlenen vergi raporlarının da karartma uygulaması yapılarak vergi mahremiyeti ihlâl edilmeyecek şekilde tebliğ edilmeme ilişkin hüküm eklenmelidir.

SONUÇ

Mükellefler nezdinde yürütülen vergi incelemesi neticesinde düzenlenen vergi raporlarında yazılı hususlara ilişkin tesis edilen işlemler, ilgili vergi dairesi tarafından vergi/ceza ihbarnamesi ile mükelleflere bildirilmektedir. Bu ihbarnamenin ekinde incelemenin dayanağını teşkil eden vergi raporlarının bulunmaması, mükellefler ile vergi idaresi arasında hukukî uyumsuzluk meydana getirmektedir.

Gerek mükellef hakkında gerekse mükellef dışında başka bir mükellef hakkında düzenlenen vergi raporlarının tebliğ edilmemesini savunma hakkı başta olmak üzere bir takım yasal haklarının ihlâli, kısıtlanması olarak gören mükelleflerin açtığı davalarda birbirinden farklı kararlar verilmiştir.

Son dönemde davacı mükellefin kendi hakkında düzenlediği raporların tebliğ edilmemesine ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun kararı ile incelemenin dayanağı olan ancak başka bir mükellef hakkında düzenlenen vergi raporlarının tebliği hakkındaki Anayasa Mahkemesi'nin kararı, yargı kararlarındaki ayrılıkların giderilmesini sağlayacaktır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, davacı mükellef adına düzenlenen vergi raporlarının tebliğ edilmemesini esaslı tebliğ hatası görmemiş, ayrıca tek başına savunma hakkının ihlâli olarak da değerlendirmemiştir. Ancak bu raporların mükellefin bilgisine sunulması gerekliliğinden hareketle yargılama süreci içinde idare tarafından dava dosyasına sunulması ya da mükellefe tebliğ edilmesi durumunda işin esasına geçilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi de inceleme ve tarhiyatın dayanağı olan ancak davacı mükellef dışındaki başka bir mükellef hakkında düzenlenen raporların tebliğ edilmemesini vergi mahremiyetinin korunması sebebiyle haklı görmüş, ancak bunun savunma hakkının ihlâl edilmediği anlamına gelmeyeceğini de belirtmiştir. Sonuç olarak da başka bir mükellef hakkında düzenlenen raporların

dava dosyasına sunulmasının gerekli olduğu, vergi idaresinin yargılama sürecinde bu raporları dava dosyasına sunması durumunda işin esasının görülmesi gerektiğine karar vermiştir.

Hukuk devleti ilkesi gereği mükellef haklarını titizlikle koruması gereken vergi idaresi, mükellef hakkında düzenlenen hem vergi tekniği raporunu hem de vergi inceleme raporunu eksiksiz tebliğ etmelidir. Vergi tekniği raporlarının vergi inceleme raporlarının eki olduğu yönündeki Yönetmelik hükümlerinin uygulanmasında hassas davranılması ve Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde tarhiyatın dayanağı tüm raporların tebliğini sağlayacak bir düzenleme ile vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi sorununu çözecektir.

Başka mükellef hakkında düzenlenen ve tarhiyatın dayanağı olan raporlar ise vergi mahremiyeti korunacak şekilde karartma yapılarak gönderilmelidir. Ancak vergi idaresinin böyle bir uygulama yapabilmesi, yasada yapılacak bir düzenlemeye bağlıdır. Bu konuda yapılacak düzenlemeler neticesinde tarhiyata dayanak teşkil eden tüm raporların mükelleflere tebliğ edilmesi, ağır işleyen yargı mercilerinin raporları dosyaya getirtmek için zaman kaybetmesinin önüne geçileceği gibi mükelleflerin de haklarını zamanında etkili bir şekilde kullanmalarını da sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- Anayasa Mahkemesi Birinci Bölümü'nün 09.06.2020 tarihli ve 2016/12198 Başvuru Numaralı Kararı.
- Danıştay 4. Dairesinin 24.09.2013 tarihli ve E.2013/928, K.2013/6240 sayılı kararı.
- Danıştay 4. Dairesinin 03.06.2015 tarihli ve E.2015/32, K.2015/2719 sayılı kararı.
- Danıştay 4. Dairesinin 22.02.2016 tarihli ve E.2016/1181, K.2016/629 sayılı kararı.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 18.06.2014 tarihli ve E.2014/304, K.2014/563 sayılı kararı.

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 19.02.2020 tarihli ve E.2020/9, K.2020/2 sayılı kararı.
- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 18.07.2018 tarihli ve E.2018/639, K.2018/659 sayılı Kararı.
- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 27.10.2017 tarihli ve E.2017/1087, K.2017/1261 sayılı kararı.
- Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.