

VERGİ TEKNİĞİ RAPORLARININ VERGİ/CEZA İHBARNAMESİNE EKLENMESİNİN YARGI KARARLARINA GÖRE DEĞERLENDİRİLMESİ

1-GİRİŞ

Vergi kanunlarımızda tanımı yapılmayan Vergi Tekniği Raporu (VTR), vergi incelemesi uygulamasında sıklıkla kullanılan ve vergi davalarına konu olan bir vergi inceleme tekniğidir.

Vergi tekniği raporlarının mükelleflere Vergi/Ceza İhbarnameleri ve Vergi İnceleme Raporları (VİR) (bilhassa KDV inceleme raporları) ekinde tebliğ edilip edilmeyeceği dava konusu olmaktadır.

İncelememizde, tartışmalı olan bu konu ile ilgili olarak Vergi Tekniği Raporu nedir, hangi amaçla düzenlenir ve hukuki yapısı nedir açıklaması yapıldıktan sonra vergi/ceza ihbarnamesi ekinde tebliğ edilmemesinin sonuçlarının ne olabileceği kronolojik yargı kararları çerçevesinde değerlendirilecektir.

2-VERGİ TEKNİĞİ RAPORUNUN MAHİYETİ

Vergi Tekniği Raporu (VTR), 31.10.2011 gün ve 28101 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliğinin 57 nci maddesinde yer alan vergi inceleme raporları içinde sayılmaktadır.

Söz konusu madde aşağıdaki gibidir;

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

(2) İnceleme raporları; mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda düzenlenir.

(3) Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur.

(4) Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz. Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir."

Bu hükme göre Vergi Tekniği Raporu, içeriğinde tarhiyat önerisi olmayan raporlardır. Ancak mükellef hakkında tarhiyat önerisi içeren Vergi İnceleme Raporuna dayanak teşkil eden raporlardır. Bu raporlar, Vergi İnceleme Raporunun ekini oluşturur.

Vergi Tekniği Raporu, mükellefin kendisi adına düzenlenebileceği gibi, başka mükellefler adına da düzenlenebilir. Mükellefin kendisine düzenlenen Vergi Tekniği Raporu, mükellefin birden fazla dönemi ve değişik vergi türleri için düzenlenebilir.

Başka mükellefler adına düzenlenen Vergi Tekniği Raporunda, mükellefi ilgilendiren hususlar bulunur.

Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen VTR' nun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu VTR, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek Vergi İnceleme Raporuna (VİR) vergi mahremiyeti nedeniyle ek yapılmaz.

Ancak, sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek VİR' larında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair VTR' nda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir.

3-VERGİ TEKNİĞİ RAPORUNUN VERGİ/CEZA İHBARNAMESİNE İLAVESİ KONUSUNUN YARGISAL SONUÇLARI

3.1-Vergi Tekniği Raporunun vergi/ ceza ihbarnamesine ilavesi ile ilgili Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler

3.1.1-“Vergi mahremiyeti

Vergi Usul Kanununun 5'nci maddesinde vergi mahremiyeti hüküm altına alınmıştır. Buna göre;

"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar;

1-Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar;

2-Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay da görevli olanlar;"

3.1.2-“İhbarnamenin muhteviyatı

Vergi Usul Kanununun 35'nci maddesinde ihbarname ile ilgili, *"Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri*

gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.” İfadesi yer almaktadır.

3.1.3-“Hatalı tebliğler

Vergi Usul Kanununun 108'nci maddesinde hatalı tebliğler hüküm altına alınmıştır;

"Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukukî kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar."

3.2-Vergi Tekniği Raporunun vergi/ceza ihbarnamesine ilavesi ile ilgili İdari Yargılama Usulü Kanununda Yer Alan Hüküm

"1.İdari dava türleri şunlardır:

a)İdarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları,

b) İdarî eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları,

c) Tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar.

2. İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde kararı veremezler."

3.3. Vergi Tekniği Raporunun vergi/ceza ihbarnamesine eklenmesi ile ilgili yargı kararlarındaki gelişmeler

Yapılan tarhiyatlar ile bu tarhiyatların dayanağı olan VİR' ları mükelleflere genellikle tebliğ edilmesine rağmen, VTR'ları vergi dairesi tarafından vergi mahremiyeti veya başka bir gerekçeyle tebliğ edilmemektedir.

Vergi Tekniği Raporunun mükelleflere tebliğ edilmediği durumlarda, vergi mahkemeleri ve Danıştay Daireleri tarafından farklı kararlar verilmiştir.

Bazı kararlarda, VTR'larının mükelleflere tebliğ edilmemesi; esasa ilişkin şekil hatası oluşturduğu, savunma hakkının ve Adil Yargılanma Hakkının ihlal edildiğine ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Bu bölümde, VTR'nın, Vergi/Ceza İhbarnamesi eki olarak mükellefe tebliğ edilmemesi konusu, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Anayasa Mahkemesi Kararları dikkate alınarak karar tarihine göre bir sırada incelenecektir.

3.3.1-Danıştay VDDK Kararları

3.3.1.1- Danıştay VDDK 18.6.2014 gün ve E.2014/304, K.2014/563 sayılı kararı.

Söz konusu karara göre incelenen dosyada, davacıya anılan vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporlarının tebliğ edildiği, ancak tarih nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgelerin gösterildiği davacı hakkında düzenlenmiş VTR tebliğ edilmediği anlaşılmaktadır.

Davacının hangi suç ile isnat edildiğini öğrenme ve bu duruma göre savunma yapma hakkı elinden alındığı,

Kendisine ait bilgilerin verilmemesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi Mahremiyeti" başlıklı 5'inci maddesi kapsamında da değerlendirilemeyeceği,

VTR'nin davacıya tebliğ edilmemesinin davacı hakkında tesis edilen işlemi gösterdiği halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek vergi mahkemesince verilen ısrar kararı hukuka uygun görülmediğinden oy çokluğu ile bozulmuştur.

3.3.1.2-Danıştay VDDK 10.02.2016, E:2016/82, K:2016/83 sayılı kararı.

Bu karara göre, Vergi Tekniği Raporu, ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemiş ise de, dava aşamasında müstakil olarak tebliğ edilerek davacının, yargılama aşamasında uyuşmazlık konusu olaya ilişkin ayrıntılı açıklamalarını yapmak suretiyle savunma hakkını kullandığı, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini dilekçe ekinde dosyaya ibraz ettiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, davacının, savunma hakkının kısıtlanmadığı ve temel haklarının ihlal edilmediğinin anlaşılması karşısında Mahkemece uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle, yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulmasına oy çokluğu ile karar verilmiştir.

**3.3.1.3-Danıştay VDDK 03.07.2019 tarih ve E:2019/559,
K:2019/437 sayılı kararı.**

Karar Özeti aşağıdaki gibidir;

"Ana kural, vergi inceleme raporlarının vergi ve ceza ihbarnamesine eklenerek tebliğ edilmesidir.

Genel olarak uygulamada da bu şekilde yerine getirilmekle birlikte, söz konusu raporların eklenmediği durumlarda, ilk derece mahkemesi tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür.

Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İYUK'un 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken hakkaniyete uygun yargılanma hakkının, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır."

**3.3.1.4-Danıştay VDDK'nun 19.02.2020 tarih ve E:2020/9,
K:2020/2 sayılı, Gaziantep BİM VDDK Kararların arasındaki
aykırılığın giderilmesi hakkında karar**

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Daireleri kararları arasındaki aşağıda yer alan aykırılıkların giderilmesi için Danıştay VDDK'dan karar verilmesini talep etmiştir

1- 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.

2-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.

Gaziantep BİM'si kendi görüşünü de aşağıdaki gibi bildirmiştir:

"Tarhiyatla ilgili matrah ve maddi olayın tüm unsurlarıyla ilgili tespit ve değerlendirmeleri içeren vergi inceleme raporlarının ve (...) Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği'nde vergi inceleme raporu niteliğinde olduğu belirtilen vergi tekniği raporlarının yasal olarak tebliğinin zorunlu olduğu hususu dikkate alındığında söz konusu raporların ihbarnamelerle beraber tebliğinin zorunlu

olduğu, bunların tebliğ edilmemesi durumunda ihbarnamelerin hak ihlaline neden olabilecek esaslı şekil noksanlığı nedeniyle hukuki sonuç doğurmayacağı sonucuna varılmıştır.”

Danıştay VDDK'nun Hukuki Değerlendirilmesi ise özet olarak aşağıda verilmiştir;

"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.

Tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği ya da dava dosyasına sunulmadığının saptandığı hallerde 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinde yer alan kural ve resen araştırma ilkesi uyarınca yargı mercii tarafından ara kararıyla istenilmesi mümkündür.

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, 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,

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeye dayanılarak davacılar adına yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davalarda bölge idare mahkemesi dava daireleri arasındaki karar aykırılığının, 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 verildi."

Kararda yer alan karşı oyların özeti ise şöyledir;

1- İlgili raporların ihbarnamenin ekine eklenmesine ilişkin düzenlemenin amacının mükelleflerin talep veya dava haklarını gereği gibi kullanmalarını sağlamak olduğu ve böyle bir karar verildiği durumda hangi suç ile isnat edildiğini öğrenemeyen mükellefin savunma hakkının kısıtlanacağı,

2- Raporların ihbarnamenin ekine eklenmemesinin VUK madde 35'te belirtilen şekil düzenlemesine uyulmaması sebebiyle hukuka aykırı olduğu,

Şeklindedir.

3.3.1.5-Danıştay VDDK 22.05.2020 , E.2020/237, K.2020/598 sayılı Kararı

Tarhiyata karşı açılan davalarda davacı adına düzenlenen vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği ifade edilmiştir.

Bu şekilde başka kararlar da vardır.

3.3.2-Anayasa Mahkemesi Kararı (Bireysel Başvuru)

29 Temmuz 2020 gün ve 31200 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Başvuru Numarası :2016/12198

Karar Tarihi : 9/6/2020

Başvuru; resen vergi tarh edilmesi üzerine açılan davada vergilendirmenin dayanağı olan vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi nedeniyle silahların eşitliği ve çelişmeli yargılama ilkelerinin, satıcıya ödenen katma değer vergisinin indiriminin reddedilmesi ve bir kat vergi ziyayı cezası uygulaması nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddialarına ilişkindir. (Benzer 2 dosya birleştirilerek karar verilmiştir.)

Başvurucu yedek parça üretim işiyle uğraşmakta olup, malzemelerinin bir kısmını 2010 yılında E.Ltd. Şti.’nden almaktadır.

E. Ltd. Şti.’nin hesap ve işlemleri üzerinde yapılan vergi incelemesi sonucu vergi tekniği raporu düzenlenmiştir. Bu raporda, ticari faaliyetinin bulunmadığı, komisyon karşılığı sahte fatura düzenleme işini yaptığı ve düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu kanaati ifade edilmiştir.

Başvurucu adına düzenlenen Vergi İnceleme Raporunda özet olarak,

E Ltd Şti.’nden alınmış olan faturaların sahte fatura olması nedeniyle KDV’leri, indirimden çıkarılmıştır. Mükellefin faaliyeti olması, bir kısmının ödemesinin banka havalesi olması, faturadaki emtiaların faaliyetleri ile ilgili olması gözetilerek başvurusunun söz konusu faturaların sahte olduğunu bilmeyerek kullandığı kanaatine varılmış ve üç kat değil bir kat vergi ziyayı cezalı KDV tarhiyatı uygulanmıştır.

Vergi/Ceza ihbarnamesine VİR eklenerek tebliğ edilmiştir. Ancak düzenlenen VTR vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemiş ve tebliğ edilmemiştir.

Başvurucu vergi mahkemesinde açtığı davada, alınan emtianın gerçekten alındığı, ödemelerin çoğunun banka aracılığı ile yapıldığı, VTR.’nun kendilerine tebliğ edilmediğinden rapordaki tespitlerden haberdar olunmadığı, açıklanmıştır.

Mahkeme ara kararıyla, davalı idareden E.Ltd.Şt. hakkında düzenlenen VTR’nu istemiştir.

Davalı idare, VTR’nu ve eklerini vergi mahkemesine göndermiştir. Ancak, başvurucuya tebliğ edildiğine ilişkin bir bilgi başvuru dosyasında bulunmamaktadır.

Mahkeme davaları reddetmiştir. Kararların gerekçesinde, ilgili VTR' nun incelenmesinden E.Ltd.Şti. hakkında yapılan tespitlerin yerinde ve yeterli görüldüğü ifade edilerek başvuru adına resen yapılan tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Davacı Bölge İdare Mahkemesinde yaptığı itirazda özetle, İtiraz dilekçesinde Mahkemenin VTR ile ilgili tespitlerinden söz edildikten sonra bu raporun başvurucuya gösterilmediği ifade edilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi itiraz başvurularını reddetmiş ve mahkeme kararını onamıştır.

Nihai karar başvurucuya tebliğ edilmiş ve Anayasa Mahkemesine bireysel başvuruda bulunulmuştur. Anayasa Mahkemesinin olayla ilgili Kararda;

A-Çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerinin ihlal edildiğine ilişkin iddia ile ilgili olarak,

Başvurucu, kendi adına düzenlenen VİR'nda, E.Ltd. Şti. hakkında düzenlenen ve hükme esas alınan VTR'nun sadece beş satırlık özetine yer verildiğini, VTR.nin ne vergi inceleme aşamasında ne de yargılama aşamasında kendisine tebliğ edilmediğini, bu nedenle savunma hakkının kısıtlandığını ifade etmiştir. Başvurucu, bu nedenle adil yargılanma hakkının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

E Ltd.Şirket hakkında düzenlenen VTR başvurucuya tebliğ edilmemiş ise de anılan şirkete ilişkin olarak VTR içeriğinde yer alan ve şirketin düzenlediği faturaların sahte olduğu kanaatine ulaşılmasını sağlayan tespitler mahkeme kararında işlenmiş ve bu suretle başvuru olgulardan haberdar olmuştur.

Bu durumda, VTR'nun başvurucuya tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.

B-Mülkiyet Hakkının İhlal Edildiğine İlişkin İddia ile ilgili olarak;

Başvurucu, alışlarının gerçek olduğunu belirtmiştir. Ödemeleri dikkate alınmadığını iddia etmiştir. Kazancının ve ödemesi gereken verginin çok üzerinde vergi külfetiyle karşı karşıya kaldığını ve mülkiyet hakkının ihlal edildiği ileri sürülmüştür.

Somut olayda sahte fatura kullanımına ilişkin bir ihtilafın da bulunmadığı (*bireysel başvuruda dava çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ile mülkiyet hakkının ihlali nedeniyle açılmış*) dikkate alındığında başvurucuya şahsi olarak aşırı bir külfet yüklenmediği değerlendirilmiştir. Dolayısı ile başvuru mülkiyet hakkı ile kamu yararı arasında olması gereken adil dengenin bozulmadığı ve müdahalenin ölçülü olduğu sonucuna varılmıştır.

Açıklanan gerekçelerle Anayasa'nın 35 inci maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkına yönelik açık bir ihlalin bulunmaması nedeniyle

başvurunun mülkiyet hakkı açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemezdir.

Anayasa Mahkemesi yapmış olduğu inceleme ve değerlendirme sonucunda;

a-Çelişmeli yargılama ve silahların eşitliği ilkelerinin ihlal edildiğine ilişkin iddianın açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna,

b-Mülkiyet hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın açıkça dayanaktan yoksun olması nedeniyle kabul edilemez olduğuna,

Karar verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi Kararında hüküm kısmında yer almayan ancak değerlendirme kısmında;

Başvurucunun itiraz aşamasında dava dilekçelerinden farklı bir iddiada bulunmadığı da gözetildiğinde E. Limitet Şirketinin düzenlediği faturaların sahte olduğu yargısına karşı ileri sürdüğü tüm iddialarının yargılama aşamasında karşılandığı, dolayısıyla vergi tekniğinin tebliğ edilmemiş olmasının başvurucuyu davalı tarafa nazaran zayıf bir duruma düşürmediği kanaatine varılmıştır.

Bu durumda vergi tekniği raporunun başvurucuya tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır, görüşüne yer verilmiştir.

4-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Vergi Tekniği Raporunun vergi/ceza ihbarnamesine eklenme konusu son yıllarda yargı kararlarında farklı görüşler oluşturmuştur.

Önceleri, vergi tekniği raporunun vergi/ceza ihbarnamesine ilave edilmemesi şekil noksanlığı olduğu gerekçesiyle, 2577 sayılı İdari Yargılama Kanununun 2 nci maddesine göre davanın reddine neden olmuştur.

Daha sonra verilen kararlarda, vergi tekniği raporunun vergi/ceza ihbarnamesine eklenmemesine rağmen dava aşamasında mahkemeye ve davacıya tebliğ edildiğinde şekil noksanlığı olmayacağı ve davada savunma hakkını ihlal etmeyeceğine karar verildi.

Son olarak, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Gaziantep BİM'e verdiği görüşte, idarenin dayanak raporu (vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunu) ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediği yönünde giderilmesine oy çokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuruyu anayasa ihlali yönünden incelemiş ve dava konusu işlemin anayasaya aykırı olmadığı kararını verdi. Ancak, kararda olmasa bile kararın hukuki değerlendirme kısmında, vergi tekniği

raporunun başvuruca tebliğ edilmemesinin bir bütün olarak yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşıldığı belirtilmiştir.

İstanbul YMM Odası Platformumuzda yapılan görüşmede ise;

1-2014-2020 yılları arasında yargının kararı 3 defa değişmiştir. Bu hususun yargı kararlarında istikrar olmadığını gösterdiği,

2-Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılığın Giderilmesi istemi hakkında Danıştay VDDK'nın 19.02.2020 tarih ve E:2020/9, K:2020/2 Sayılı Kararında yer alan, VİR'nin ve VTR'nin ihbarnamelere eklenmemesi ve mükelleflere tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekilde hatası oluşturmadığı ve hakkaniyete uygun yargılanma hakkını ihlal etmediğine ilişkin kararının hukuki bulunmadığı, esasen Kararda yer alan Karşı oyda belirtilen;

-İlgili raporların ihbarnamenin ekine tebliğ edilmemesi durumunda hangi suç ile isnat edildiğini öğrenemeyen mükellefin savunma hakkının kısıtlanacağı,

-Raporların ihbarnamenin ekine eklenmemesinin VUK madde 35'te belirtilen şekilde düzenlenmesine uyulmaması sebebiyle hukuka aykırı olduğu,

Görüşlerinin esas alınarak uygulamaya yön verilmesi gerektiği,

Ayrıca, ilgili raporların ihbarnamenin ekine tebliğ edilmemesi durumunda, mükellefin dava açma, uzlaşma, düzeltme ve cezada indirim gibi haklarını kullanmak için karar vermesinde de belirsizlik yaşanacağı,

3-Vergi tekniği raporunun Vergi Usul Kanununda tanımlanması gerektiği,

4-Vergi Denetim Yönetmeliğinin 57 nci maddesinde VTR'nin VİR'na vergi mahremiyeti nedeniyle ilave edilmemesi halinde Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verileceği yer almasına rağmen bu hükme uyulmadığı, vergi tekniği raporunun vergi mahremiyeti ihlali sorununun çözümünde, mükellef hakkında vergi inceleme elemanı tarafından VİR'ları düzenlenirken esas alınacak VTR'ndaki vergi mahremiyetini ihlal edecek bilgilerin çıkarılarak, kalan tüm bilgilerin VİR'na aktarılması sonucunda düzenlenecek VİR uygun olacağı veya VTR'nun vergi mahremiyetini ilgilendiren kısımlarının çıkartılmış şekilde VİR'na eklenmesinin mümkün olduğu,

Hususları görüş olarak belirtilmiştir.