

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DA RER KURULU
Esas No : 2019/570
Karar No : 2019/467

TEMY Z EDEN (DAVALI) :

VEK L :

KAR I TARAF (DAVACI) :

VEK L :

STEM N KONUSU : Ankara 6. Vergi Mahkemesinin, 26/12/2018 tarih ve E:2018/1430, K:2018/1667 sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜREC :

Dava konusu istem: Davacı adına, vergi inceleme raporu uyarınca, 2011 yılı için re'sen salınan kurumlar vergisi ile üç kat tutarında kesilen vergi ziyası cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Mahkemenin ilk kararının özeti: Ankara 6. Vergi Mahkemesi, 20/01/2016 tarih ve E:2015/800, K:2016/88 sayılı kararıyla; tarhiyatın dayana ı vergi inceleme raporunun atıfta bulundu u vergi tekni i raporunun ihbarname ekinde tebli edilmemesinin esasa etkili bir ekil hatası oldu u ve davacının savunma hakkını kısıtladı ı gerekçesiyle vergilendirmeyi kaldırmı tır.

Daire kararının özeti: Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danı tay Dördüncü Dairesi, 20/09/2018 tarih ve E:2016/11539, K:2018/7906 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 34, 35 ve 108. madde hükümleri ile 31/10/2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlü e giren Vergi Denetim Kurulu Yönetmeli inin 56 ve 57. maddelerine yer verdikten sonra, vergi tekni i raporu ihbarnameye ba lanarak davacıya tebli edilmemi ise de ihbarnamenin tebli inden itibaren dava açma süresi içinde vergilendirme i lemine kar ı dava açılıp uyu mazlık yargı merciine ta ınarak idarenin bütün iddia ve i lemlerine kar ı itiraz etme imkanının elde edildi i, davalı idarenin savunma dilekçesi ekinde vergi tekni i raporunun dava dosyasına sunuldu u, bu durumda, davacının ulaşmak istedi i halde ulaşamadı ı bir belgenin veya bilginin oldu undan bahsedilemeyece i gerekçesiyle, i in esas ı incelenerek karar verilmek üzere kararı bozmu tur.

Israr kararının özeti: Mahkeme, aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ilk kararında ısrar etmi tir.

TEMY Z EDEN N DD ALARI : Vergi tekni i raporu savunma dilekçesi ekinde dosyaya sunuldu undan raporun mahkemeden temin edilebilece i, ayrıca, davacının vergi dairesine yapaca ı başvuru ile raporun kendisine verilmesini de talep edebilece i, dolayısıyla davacının savunma hakkının kısıtlanmadı ı ileri sürülmektedir.

KARARININ TARAFIN SAVUNMASI : Savunma verilmemiştir.

DANI TAY TETKİK HÂKİMİNİN DÜŞÜNCELERİ : Temyizen incelenen ısrar kararının, Danıştay Dördüncü Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLET ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra görüşüldü:

NCELEME VE GEREKÇE:

MADD OLAY:

Davacı adına, vergi inceleme raporu uyarınca, 2011 yılı için re'sen kurumlar vergisi tarh edilmiş ve üç kat tutarında vergi ziyai cezası kesilmiştir.

Vergi inceleme raporu ihbarname ekinde davacıya tebliğ edildiği halde, anılan raporun atıfta bulunduğu vergi teknik raporu, vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler ekinde davacıya tebliğ edilmemiştir.

LG L MEVZUAT:

Hak arama hürriyeti doktrinde, idari, siyasal ve yargısal bavu olmak üzere üçe ayrılmaktadır. İdari ve siyasal bavu yöntemleri Anayasamızın 40 ve 74. maddelerinde yerini bulmuşken, yargısal bavuya ilişkin 36. maddesinde, herkesin, me ru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu yolundaki düzenlemeyle, hak arama özgürlüğü; kişilerin yargı organları önünde davacı veya davalı olarak haklarını savunabilmek için bavuabilmesi ve bu organlar önünde adil ve hakkaniyete uygun bir şekilde yargılanma hakkının bulunması olarak tanımlanmıştır.

Uluslararası mevzuat bakımından ise ülkemiz açısından bavu layıcılığı bulunan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde (AHS), hak aramada yargısal bavu yönteminin karlılığı, Sözleşmenin 6. maddesinde, "adil yargılanma hakkı" bavu altında düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre herkes medeni hak ve yükümlülükleri ile ilgili uyu mazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, kanunla kurulmuş bavuımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir.

HUKUK DEĞERLENDİRME:

Hukukun üstünlüğüne bavu demokratik toplumun temel değerlerini yansıtan ve yargılama sürecine yönelik usule ilişkin güvenceler içeren "Adil yargılanma hakkının" bir unsurunu hakkaniyete uygun yargılama hakkı olmaktadır.

Yargılama sürecinin bizzat kendisinin sorgulandığı adil yargılanma hakkının hayata geçirilebilmesi, ilgililerin dava açabilme hakkına sahip olmasını gerektirmektedir. Bu yolla, medeni hak ve yükümlülüklerle ilişkin hukuk davaları ile idari davalarda tarafların (AHS,

T.C.
DANI TAY
VERG DAVA DA RELER KURULU
Esas No : 2019/570
Karar No : 2019/467

madde 6/1), ceza yargılamasında suç isnad edilen üphelinin (A HS, madde 6/1, 2 ve 3) usulden kaynaklanan hakları garanti altına alınmakta; yargılama süreci ve usulünün adil olup olmadığının denetlenmesi imkanı sağlanmaktadır.

"Savunma hakkı" ceza yargılamasında suç isnad edilen üphelinin adil yargılanma hakkı kapsamında yararlandığı bir haktır. davalardan yana ise tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulması ve taraflara diğer tarafın sunduğu kanıtlar ve görüşlerden bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanının tanınması "hakkaniyete uygun yargılama hakkı" kapsamında değerlendirilmektedir.

Adil yargılanmaya ilişkin iddiaların incelenebilmesi için yargılama sürecinde haklarına saygı gösterilmediği, **kararı tarafından sunduğu deliller ve görüşlerden bilgi sahibi olamadığı veya bunlara etkili bir şekilde itiraz etme fırsatı bulamadığı, kendi delil ve iddialarını sunmadığı** ya da uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasıyla ilgili **iddialarının derece mahkemesi tarafından dinlenmediği** veya kararın gerekçesiz olduğu gibi hususlarda; karara etkisi olacak unsurların değerlendirilmediği, eksik değerlendirildiği, ihmali ya da açıkça keyfi davranıldığı yolunda bir bilgi ya da belge sunulmuş olması gerekmektedir.

Adil yargılanma hakkı kapsamında yapılacak inceleme, başvuru konusu yargılamanın bir bütün olarak adil olup olmadığının değerlendirilmesine yöneliktir. (AYM, Yüksel Hançer, B.No:2013/2116, 23/1/2014, §19) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (A HM) bir yargılamanın adil olup olmadığını değerlendirirken, usule aykırılıkların yargılamanın ilerletilmesinde giderilip giderilmediğini incelemektedir. (A HM, Miaillhe/Fransa (No:2), B.No:18978/91, 26/9/1996, §§45-46) "Adillik" kavramının, 6. maddenin tüm diğer unsurlarından temel farkı, yargılamayı bir bütün olarak kapsaması ve kişinin "adil" yargılanıp yargılanmadığına ilişkin meseleyi sadece belirli bir hadise veya usul ihlali açısından değil tüm haklara ilişkin kümülatif bir analizle ele almasıdır. Bunun bir sonucu olarak bir hak ihlali kusur sonraki bir hak ihlaliyle telafi edilebilir. (A HM, Monnell ve Morris / Birleşik Krallık, B.No:9562181, 9818182, 2/3/1987, §§55-70)

"Hakkaniyet uygun yargılanma"nın temel unsurları, yargılamanın "çelişmeli" olması ve taraflar arasında "silahların eşitliği"nin sağlanmasıdır. (Rowe ve Davis/Birleşik Krallık [BD], B. No:28901/95, 16/2/2000, § 60; Ruiz-Mateos/İspanya [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63)

Genel anlamda hakkaniyete uygun bir yargılamanın yürütülebilmesi, silahların eşitliği ilkesi kapsamında tarafların usule ilişkin haklar bakımından aynı koşullara tabi tutulmasını ve taraflardan birinin diğerine göre daha zayıf bir duruma düşürülmeksizin iddia ve savunmalarını makul bir şekilde mahkeme önünde dile getirme fırsatına sahip olmasını gerektirir. (AYM, Mustafa Kupal, B. No: 2013/7727, 4/2/2016, §§ 50, 51, 52).

Silahların eşitliği ilkesinin tamamlayıcısı olan çelişmeli yargılama ilkesi ise kural olarak bir davada taraflara, gösterilen kanıtlar ve sunulan görüşler hakkında bilgi sahibi olma ve bunlarla ilgili görüş bildirebilme imkanı vermektedir (AYM, Faik Gümü , B. No: 2012/603,

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/570
Karar No : 2019/467

20/2/2014, § 47; Benzer yöndeki A HM kararları için bkz. J.J./Hollanda, B. No: 21351/93, 27/3/1998, § 43; Vermeulen/Belçika, B. No: 19075/91, 20/2/1996, § 33). Bu nedenle çeli meli yargılama ilkesi, tarafların yargılamanın bütününe aktif olarak katılmasını gerektirmektedir. Bu anlamda mahkemece tarafların dinlenilmemesi ve taraflara delillere kar ı çıkma imkanı verilmemesi yargılama faaliyetinin hakkaniyete aykırı hale gelmesine neden olabilecektir (Benzer yöndeki A HM kararları için bkz. Ruiz-Mateos/ spanya [GK], B. No: 12952/87, 23/6/1993, § 63; Feldbrugge/Hollanda, B. No: 8562/79, 29/05/1986, § 44). Yukarıda da belirtildi i üzere çeli meli yargılama ilkesi, silahların e itli i ilkesi ile yakından ili kili olup bu iki ilke birbirini tamamlar niteliktedir. Zira çeli meli yargılama ilkesinin ihlal edilmesi durumunda iddialarını savunabilmesi açısından taraflar arasındaki denge bozulacaktır. (AYM, Abdullah Özen, B. No: 2013/4424, 6/3/2014, § 21).

Vergilendirme alanında idare tesis etti i tek yanlı ve icrai nitelikteki idari i lemlerle vergi mükelleflerinin ba ta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebilmektedir. Dolayısıyla bu üstün kamu gücü yetkisi kullanımı kar ısında davacıların vergi uyu mazlı ı do uran idari i lemlerin hukuka aykırılı ı yolundaki iddialarını etkili bir biçimde ileri sürebilme hakkının kural olarak yargılama sürecinin bütünü içinde korunması gerekir. Bu korumanın sa lanması öncelikle idarenin i lemi tesis etme nedenine ili kin maddi olay ve olgular ile hukuksal nedenlerin bilinebilir olmasına ba lıdır. Adil yargılanma hakkı yargılama sürecinin tamamının hakkaniyete uygun yürütülmesini güvence altına aldı ından davacıya etkili bir biçimde iddialarını ileri sürme imkanı tanındı ı müddetçe idari i lemin tesis edilme nedeninin idari dava açıldıktan sonra ortaya konulmu olması tek ba ına bu hakkın ihlal edildi i anlamına gelmez.

Uyu mazlı ı; dava konusu ederek ya da artların varlı ı halinde idareye ba vurarak çözüme kavu turma hakkına sahip olanların, seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları halinde; idareye ba vurma ve uzla ma, ceza indrimi v.b. gibi uygulamalardan yararlanma imkanının kısıtlandı ını ve bu durumun adil yargılanma hakkına engel te kil etti ini söylemek mümkün de ildir. Zira, yukarıdaki açıklamalardan da anla ılaca ı üzere adil yargılanma hakkı ve bu hakkın bünyesinde barındırdı ı di er haklar, açılmı ve görülmekte olan bir davada kullanılabilecek nitelikte olup, mahkemece yerine getirilen yargılama faaliyetinin bu ilkelere uygun olup olmadı ının, istinaf/temyiz mercii; bireysel ba vuru yolunun kullanılması halinde ise Anayasa Mahkemesi/A HM tarafından denetlenmesini sa layan araçlardır.

Uygulamada, genellikle vergi tekni i raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu kararlarının tebli edildi i ancak, tarh nedenini, matrahın bulun u yöntemini ve tarhiyatın dayana ına ili kin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekni i raporunun tebli edilmedi i görülmektedir. Ana kural vergi tekni i raporunun ihbarname ekinde tebli edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebli edilmedi i durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması

T.C.
DANI TAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2019/570
Karar No : 2019/467

üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkan verilmek suretiyle, bu eksikliklerin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı Davacı Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesi uyarınca, yetki, ekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde; re'sen vergi tarihi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması ekinde tanımlandıktan sonra maddenin devamında, re'sen tarh nedenleri sayılmıştır. Kanunun 108. maddesinde ise vergi ihbarı ile ilgili hangi hallerin vesikayı hükümsüz kılacığı gösterilmiştir. Bu kurala göre mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmaması olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemesi bulunması vergi ihbarı ile ilgili vesikayı hükümsüz kılacıktır.

Bu durumda, yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurularak, davacı adına yapılan tarhiyatın hukuka uygun olup olmadığı yönünden yapılacak inceleme ve değerlendirilmede varılacak sonuca göre yeniden karar verilmek üzere, ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

2- Ankara 6. Vergi Mahkemesinin, 26/12/2018 tarih ve E:2018/1430, K:2018/1667 sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA**,

3- Yeniden verilecek kararda karılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

2577 sayılı Kanunun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbe gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 03/07/2019 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

T.C.
DANI TAY
VERG DAVA DA RELER KURULU
Esas No : 2019/570
Karar No : 2019/467

X - KAR IOY:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandı ı hukuksal nedenler ve gerekçe kar ısında vergi mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadı ından, istemin reddi gerekti i oyu ile karara katılmıyoruz.