

İNCELEME RAPORU DAVA EDİLEBİLİR Mİ – 03.05.2010

Dr. Bumin DOĞRUSÖZ

İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre, idari işlemler aleyhine idari yargıda kural olarak menfaatleri veya hakları zarar görenler dava açabilir. Bu konudaki düzenlemeye göre birilerinin hak veya menfaatlerinin zarar görebilmesi için, idari işlemin onlar hakkında hukuki sonuç doğurabilecek bir işlem olması, daha teknik deyişle icrai nitelikte bir işlem olması gerekir.

Bu doğrultuda bakıldığı zaman, vergilendirme alanında yapılan her işlemin dava konusu edilmesinin mümkün olmadığı ortaya çıkmaktadır. Mükellefler veya vergi sorumluları aleyhine yapılabilecek tarh işlemine (vergi-ceza ihbarnamesi tanzimine) dayanak oluşturan ve doktrinde de ön veya hazırlık işlemi olarak adlandırılan yoklama tutanağı, inceleme tutanağı veya inceleme raporu gibi işlemler, mükellefler aleyhine herhangi bir hukuki sonuç doğurmadığından, dava konusu edilemezler. Bu gibi işlemlere dayanarak mükellef veya sorumlu aleyhine tarh işlemi (vergi ceza ihbarnamesi tanzim ve tebliği) yapılırsa, bu işlemle birlikte hiç şüphesiz ki dava edilebilirler.

Ancak uygulamada, öyle vergi inceleme raporları vardır ki, mükellef aleyhine rapor tarihi itibarıyla bir tarh işlemi yapılmasını gerektirmemekle birlikte mükellefin geleceğini, bir başka deyişle mükellefin hukukunu ve ekonomik menfaatini etkiler. Örneğin mükellefin gelecek yıla devreden zararını azaltan veya devreden indirilecek KDV'sini azaltan raporları, bu konuda örnek verebiliriz.

Kişilerin haklarını etkiler nitelikte sonuçlar doğuran, menfaatlerini ihlal eder nitelikteki idari işlemlerin dava konusu edilebilme hakkı anayasanın 125. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Zaten bu sebeptendir ki vergi inceleme raporlarının dava konusu edilemeyeceği yönündeki eski içtihat artık terk edilmiş, mükellef aleyhine yeni bir tarh işlemi yaratmayan ama onun daha sonraki vergisel yükümlülüklerini etkiler nitelikteki vergi inceleme raporlarının dava konusu edilebileceği yönünde içtihat yerleşik hal almaya başlamıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E.2005/201, K.2005/308 sayı ve 23.12.2005 tarihli kararında; "Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettirdiği raporda, 1998 yılını zararla kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği kurum kazancı re'sen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş, ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhi gereken bir kurumlar vergisi hesaplanmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır" gerekçesiyle, ortada idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken

bir işlem bulunmadığı sebebiyle vergi inceleme raporunun iptali talebiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi ısrarının bozulmasına karar verilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E.2006/109, K.2006/290 sayı ve 18.10.2006 tarihli bir başka kararında da "Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettirdiği raporda, 2001 yılını zararlar kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği dönem zararı re'sen belirlenmiş, bildirilen zarar tutarı kabul edilmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun, davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarını doğrudan etkileyeceği ve davacının sonraki vergilendirme döneminde defter ve belgelerini tesis edilen bu işlem doğrultusunda düzenlemesi gerekeceği açık olduğu gibi, vergi dairelerinin de bu rapor doğrultusunda sonraki dönemlerde işlem tesis etmek zorunda olmaları karşısında, davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, yükümlünün inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen işlem, yükümlünün haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemde vergilendirilmesini doğrudan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıması nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır" gerekçesiyle, bu görüşünü yinelemiş, vergi inceleme raporunun dava konusu edilebilecek nitelikte bir idari işlem olarak nitelendirmiştir.

Hiç şüphesiz ki mükelleflerin bu şekilde kendilerine tebliğ edilen raporu dikkate almayarak, rapor yokmuş gibi beyanname verip idarece tarhiyat yapıldığında veya rapor sonrası beyanlarını ihtirazi kayıtla yapmak suretiyle de dava açmaları mümkündür. Ancak bu defa ceza veya gecikme faizi risklerini de üstlenmeleri söz konusu olur.

Kaynak: http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=139468&YZR_KOD=156, (erişim tarihi: 10.05.2010)