

ZARAR AZALTIMINA İLİŞKİN İNCELEME RAPORUNUN MÜKELLEF TARAFINDAN DAVA KONUSU EDİLMEMESİ, RAPORA KONU ZARAR AZALTIMINI KESİNLEŞTİRMEZ

Danıştay 4. Daire 10.11.2010 gün, 2010/5263 E. 2010/5585 k. sayılı kararı ile zarar azaltımına ilişkin inceleme raporunun dava konusu edilmemiş olmasının, raporla tespit edilen zarar miktarının kesinleşmesi sonucunu doğurmayacağına, vergi inceleme raporu ile devreden zarar miktarının azaltılmasının dava konusu tarhiyatın sebep unsurunu oluşturması nedeniyle raporda yer alan tespitler incelenmesi gerektiğine hükmetti.

Bilindiği üzere, son dönem Danıştay'ın zarar azaltımı öngören vergi inceleme raporlarının - mükellefin hukukunu etkileyen yürütülebilir ve kesin nitelikte işlem kabul edilmesi nedeniyle- vergi davasına konu edilebileceği kararları istikrar kazanmıştır. Söz konusu kararlar çerçevesinde, kendisine zarar azaltımı raporu tebliğ olunan bir mükellefin bu raporu dava konusu etmemiş olmasının bu rapora konu zarar azaltımını kesinleştirip kesinleştirmeyeceği vergi davasına konu olmuş, Vergi Mahkemesi şu gerekçe ile mükellef tarafından açılan davanın reddine karar vermiştir:

"... davacının 2006 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu kayıt dışı hasılatı bulunduğu yolunda düzenlenen 31.7.2008 günlü ve 961/170-10 sayılı vergi inceleme raporu uyarınca uyuşmazlık konusu tarhiyatın yapıldığı, kayıt dışı hasılatın tespitine ve geçmiş yıl zararının azaltılmasına ilişkin işlem bir yazı veya düzeltme fişiyle davacıya tebliğ edilerek bu işleme karşı dava açma olanağı tanınmadan, davacıya tebliğ edilmeyen rapordaki tespitler doğrultusunda yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verildiği, anılan karar doğrultusunda davalı İdarece 1.7.2008 günlü ve 961/170-10 sayılı vergi inceleme raporu ile 2006 yılı zararının azaltıldığına dair yazının davacıya tebliğ edildiği, kayıt dışı hasılatın tespiti ve zarar azaltımına ilişkin rapor ile bu durumu bildiren işlem dava konusu edilmediğinden kayıt dışı hasılat ve zarar azaltımının kesinleştiği ..."

Kararın temyizi sonrasında Danıştay 4. Daire Tetkik Hâkiminin kararın bozulması gerektiği yönündeki "Zarar azaltımına ilişkin inceleme raporunun dava konusu edilmemiş olması, raporla tespit edilen zarar miktarının kesinleşmesi sonucunu doğurmayacağından ve anılan raporla devreden zarar miktarının azaltılması dava konusu tarhiyatın sebep unsurunu oluşturduğundan, Mahkeme kararının, davacının 2006 yılı zararının azaltılması yönünde düzenlenen rapordaki tespitler de incelenmek suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasının uygun olacağı" ve Danıştay Savcısının yine bu yöndeki "Vergi yargısında idari davaya konu olabilecek nitelikte olan esas işlem tarh işlemidir. Dolayısıyla, herhangi bir tarh işlemi yapılmadığı sürece, zarar azaltımı yolunda düzenlenen raporun tek başına tebliğ edilmemesinin davacının menfaatini doğrudan etkilediğinden söz edilemez. Bu nedenle, zarar azaltımına ilişkin raporun yarattığı sonuç olan sonraki yıllara ilişkin tarhiyat işlemine karşı açılan davada uyuşmazlığın esasının incelenmesi gerekmektedir" görüşleri paralelinde aşağıdaki gerekçe ile kararı bozmuştur:

"Mükellefler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları ise tarh işlemine hazırlık niteliğinde olup, düzenlenen rapor uyarınca İdarece herhangi bir tarhiyat yapılmadığı sürece kural olarak icrailik niteliği taşımazlar. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen rapor, ilgilinin devreden zarar miktarını ve sonraki dönemlerde tarh edilecek vergisini doğrudan etkileyeceğinden ve vergi daireleri Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen bu raporun gereklerini yerine getirmekle yükümlü olduklarından, zarar azaltımına ilişkin vergi inceleme raporlarının da idari davaya konu olabilecek icrai nitelikte işlemler olduklarının kabulü gerekmektedir.

Öte yandan, mükellefler hakkında düzenlenen raporda gelecek yıla devreden zararın azaltılması gerektiği sonucuna varılması halinde incelenen döneme ilişkin olarak herhangi bir tarhiyat yapılmasa

da, yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler ve yapılan açıklama karşısında, raporun davaya konu edilmemesi nedeniyle kesinleşen bir vergi borcundan söz edilemeyeceği gibi, tespit edilen zarar miktarının kesinleştiği de kabul edilemez. Zarar azaltımına ilişkin olarak düzenlenen rapora dayanılarak yapılan bir başka incelemede matrah farkı bulunup tarhiyat yapılması ve bu tarhiyatın dava konusu edilmesi halinde, devreden zararın azaltılmasına ilişkin raporda yer alan tespit ve değerlendirmeler dava konusu edilen tarhiyatın sebep unsurunu oluşturacağından, bu tespit ve değerlendirmelerin hukukiliğinin irdelenmesi gerekmektedir.

Bu nedenle Mahkemece, dava konusu tarhiyatın dayanağı inceleme raporunun atıfta bulunduğu 31.7.2008 günlü ve 961/170-10 sayılı zarar azaltımına ilişkin vergi inceleme raporunun dava konusu edilmemesi nedeniyle zarar azaltımına ilişkin işlemin kesinleştiği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığından, davacının 2006 yılı zararının azaltılması yönünde düzenlenen rapordaki tespitler de incelenmek suretiyle yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.”