

VERGİ DAVALARINDA  
GEREKÇE DEĞİŞİMİ, SAVUNMA  
HAKKINI SINIRLAR.

Av. Ömer GÖREN\*

---

\* Ankara Barosu Üyesi.

**G**enellikle idari davalarda ve bu incelememiz çerçevesinde vergi davalarında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. Maddesinin birinci bendine göre bu davalara bakan mahkemelerin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmış olup bu sonuç hukuk tekniği bakımından resen araştırma ilkesi olarak tanımlanmaktadır.

Bu çerçevede uyuşmazlık konusu olayın değerlendirilmesi, yorumu niteliğinin tespiti ve hükme yansıtılması olaya uygulanacak hukuk ilkesinin tespiti de Mahkemenin yetki ve görevi içindedir. Bir başka anlatımla tarafların, yani mükellef ve mali idarenin vergisel olayı hukuken niteleme değerlendirme ve yorumlarına ilişkin savları Vergi Mahkemelerini bağlamayacağı gibi, tarafların bilerek veya bilmeyerek üzerinde hiç durmadıkları maddi olay ve hukuki gerekçeleri araştırmak ve de dikkate almak Vergi Mahkemelerinin yargılama yetkisine girer. Görüldüğü gibi bu yetki, çok geniş bir hukuki alanı kapsar.

Bu hukuki alanın taraflar bakımından, ve de özellikle savunma bakımından, Mahkemece nasıl kullanılacağına dair önce gelen bilgi ve değerlendirmesinin olmaması ise, bir hukuki sorun, bir savunma sorunu olarak hiç gündeme gelmemiştir.

Konuyu biraz daha açmak gerekir ise: vergi davalarının başlangıç noktası olan, vergi incelemesinin sonuçlarını ortaya koyan vergi inceleme raporundaki tespit ve hukuki değerlendirmelere dayanılarak yapılan vergi ve ceza tarhiyatlarına karşı açılan vergi davalarında savunma tabii olarak bu rapor üzerinden yapılmakta ve dava görünürde bu çerçevede yürümektedir. Bu süreçte savunma duruşma talep etmiş ise, sözlü savunmada genelde bu çerçevede yapılmakta ve bu tek duruşma ile yargılama süreci tamamlanmaktadır.

Bir diğer anlatımla savunma Mahkemenin resen araştırma yetkisini nasıl ve ne yönde kullanacağı, hukuki değerlendirme ve gerekçelendirmeyi hangi ölçüler içinde ve nasıl yapacağı konusunda bilgi sahibi olamamaktadır. Bir ölçüde yargılama tekniğinin içinde sayılabilecek bu gizli alan normal kabul edilebilirse de, hükmün ve gerekçenin taraf iddia ve savunmalarının dışına taşması halinde durum ne olacaktır?

Bu ince nokta hem yerel mahkeme yargılaması ve hem de temyiz aşamalarında dolaylı olarak savunma hakkını sınırlamaktadır.

Konuyu örneklerle açıklayalım.

• (A) ve (B) şirketleri yürürlükte olan mevzuata uygun biçimde birleşmişlerdir. Bu birleşmede (B) şirketinin bilançosundaki alacaklarda (A) şirketinin bilançosuna intikal ettirilmiştir. Böylece (B) şirketinin bilançosundaki alacak için (A) şirketi borçlu (C) şirketi hakkında iflas yoluyla takibe başlamış ve bu tarih itibarıyla de takibe konulan alacak için (VUK 323) maddesine göre karşılık ayırmıştır.

İnceleme elemanı raporunda mükellef kurumun tahsil imkanı kalmamış olan bu alacağı devralmak ile muvazaalı işlem yaptığını, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan (VUK 323) hasılat hesaplarına intikal ettirilmemiş bu alacak için karşılık ayırlamayacağını gerçekçe göstererek resen vergi ve vergi ziyayı cezası tarhiyatı yaptırmıştır.

Dayanağı bu olan vergi ve ceza tarhiyatına mükellef itiraz etmiş ve açılan vergi

davasında mahkeme (Tekirdağ Vergi Mahkemesi 01.06.2009 tarih ve 2008/1405 E. , 2009/403 K. sayılı kararı) mükellef kurum (A) nın, iflasa ilişkin takibin sonucunu beklemesine gerek olmadığı, olayda diğer başka müteselsil kefiller olduğu, TK 20. Maddesine göre basiretli davranma gereği bu takip hakkını öncelikli olarak müşterek- müteselsil kefiller hakkında kullanması gerektiği, bu işlemi yapmadan karşılık ayırmasının yasaya aykırı olduğu gerekçesiyle, vergi ve ceza tarhiyatını onamıştır.

- Danıştay 4. Dairesi 18.10.2010 tarih ve 2009/8095 K. sayılı kararı ile bu defa, mükellef (A) nın diğer müteselsil kefillere yönelme zorunluluğu olmadığı ancak birleşen (A) ve (B) şirketlerinin farklı alanlarda faaliyet gösterdiği dolayısıyla alacağın davacı şirketin ticari kazancının elde edilmesiyle ilgili olmadığı, mahkeme kararının ilgili hüküm fıkrasında sonuç itibarıyla hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesi ile, mahkeme kararını onamıştır.

Görüldüğü gibi inceleme elemanının tarhiyata dayanak hukuki gerekçeleri ile Vergi Mahkemesinin davayı onama gerekçesi ile Danıştay'ın temyiz nedeniyle verdiği onama kararı gerekçesi de Vergi Mahkemesinin onama gerekçesiyle çakışmamaktadır. Bu hukuki sonuçların İYUK'nun yukarıda kısaca özetlenen 20. Maddesinden kaynaklandığı açıktır. Uygulamada, sonuç değişmiyor ise, gerekçenin önemli olmadığı yolundaki yerleşik anlayış egemen görünmektedir. Ancak bu uygulamanın ve yorumun mükellefin ve Avukatın savunma hakkını sınırlandığı ve çarpıttığı da bir gerçektir.

Nitekim, savunmanın Mahkemenin olayı hukuki bakımdan nasıl değerlendireceği konusunda açık ve bilinen tek verisi, vergi inceleme raporudur ve savunma bu rapordaki gerekçelere göre hazırlanır. Mahkemelerin bu gerekçelere bağlı olmamaları ise, savunma için bir bilinmeyen ve de bilinmeyecek olan hukuki değerlendirme riski alanını çok genişletir. Savunma, Mahkemenin tanım yerindeyse diğer gerekçelerinin neler olabileceği yolunda bir öngöründe bulunarak, alternatifli bir savunma yapamaz. Dolayısıyla Mahkemenin kafasından geçen gerekçeye göre de eksik bir savunma yapmış, ve böylelikle de savunma hakkını gereğince ve sınırsız biçimde yapamamış olmaktadır.

Diğer yandan Mahkemelerin ve Danıştay'ın yalnızca sonuca odaklı bu değerlendirmeleri Anayasanın 141. Maddesine de aykırıdır. Anayasanın 141. Maddesine göre “*bütün mahkemelerin hertürlü kararları gerekçeli olarak yazılır.*” Bu gerekçeler dibinde taraf iradeleri ve savunmalarının da bir sentezidir, hükmün ruhu bu gerekçedir. Bu sonucun savunma hakkı ile doğrudan bağlantısı olmasa, Anayasal teminata bağlanmasına gerekte yoktur. Mahkemeler savunma gerekçeleri ve nedenleri ile kendi kabul veya ret gerekçelerini çakıştırmak zorundadırlar, aksi halde gerekçenin bir ayağı boşa kalmış olur, ve bu ayakta savunmadır. Savunmanın yeterli ve açık bir gerekçe ile beslenmesini önleyici hertür Mahkeme kararı yine Anayasanın 36. Maddesindeki adil yargılanma hakkını engellemiş olur.

Diğer yandan 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 1.maddesine göre “*Avukat, yargının kurucu unsurlarından olan bağımsız savunmayı serbestçe temsil eder*” hükmüne göre savunma yargılama işlevinin asli unsurudur. Mahkeme kararlarının oluşması,

bu asli unsur olmadan gelişemez, yeşeremez. Dolayısıyla resen inceleme yetkisi gibi bir geniş alan, savunma alanını daraltarak, belirsiz gerekçe hakkını da kapsar ise, savunma yargılanma işlevinin asli unsuru olmaktan çıkarak, yargılamanın (süsü) haline dönüşür, çünkü artık (silahlarda eşit değildir!) Mahkemenin elinde her an istediği şekilde kullanabileceği gizli bir silah söz konusudur. Bu gizlilik, özünde Anayasanın 141. Maddesindeki (açıklık) ilkesini de zorlar.

Sonuçta; Vergi Mahkemelerinde ve Danıştay'da resen inceleme yetkisi, inceleme raporlarındaki gerekçeleri aşarak hüküm kurma gibi bir geniş alana yayılır ise savunma hakkının sınırlandırılması gibi, kanunun öngörmediği bir sonuç ortaya çıkmaktadır. (Bu sonuç Danıştay Savcısının davaya ilişkin raporunun savunmaya tebliğ edilmemesi halinde de ortaya çıkmaktadır.

Bu sonuç, yargılama sürecinin kurucu unsurlarından savunmayı yok saymakla eşittir.