

DEFTER ve BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLMEMESİ: YARGI KARARLARI ile ANAYASA MAHKEMESİNİN 09/06/2020 TARİHLİ KARARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

FAILURE TO COMPLY WITH THE OBLIGATION TO SUBMIT LEGAL BOOKS
AND DOCUMENTS FOR REVIEW: EVALUATION WITHIN THE FRAMEWORK OF
JUDICIAL DECISIONS AND THE DECISION OF THE CONSTITUTIONAL COURT
DATED 09/06/2020



İbrahim ÇELİK*

ÖZ

Vergi mevzuatında, mükelleflerin yerine getirmek zorunda oldukları bir takım ödevlere yer verilmiştir. Mükelleflerin “Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti” ile ilgili ödevleri yerine getirmesi vergi inceleme sürecinin doğru ve amacına uygun bir şekilde sürdürülebilmesi açısından önemlidir. İbraz mecburiyeti, mücbir sebep öne sürülmeksizin yerine getirilmemesi durumunda yargı organlarıncaya verilen kararlar arasında süregelen görüş ayrılığı ve hakkaniyete uygun yargılama hakkının ihlal edildiği iddiası ile yapılan bireysel başvuruda Anayasa Mahkemesince verilen karar kapsamında ele alınmış ve nihayetinde ilgili kararlar vergi otoritesi, mükellef açısından değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelime: İbraz, İnceleme, Mücbir Sebep, Yargı Kararları.

Jel Sınıflandırma Kodları: K34, K41, K42.

ABSTRACT

Tax legislation includes a number of assignments that taxpayers have to perform. It is important for taxpayers to carry out tasks related to the “Obligation To Submit Books And Documents and Other Records” in order to maintain the tax review process correctly and in accordance with its purpose. Obligation to submit is dealt with within the scope of the ongoing disagreement between the decisions made by the judicial bodies in the event that this obligation is not fulfilled without force majeure, and the decisions given for individual applications to the Constitutional Court with the allegation that the right to a fair trial is violated. As a conclusion, the relevant decisions have been evaluated in terms of the tax authority and the taxpayer.

Keywords: Submission, Review, Force Majeure, Judicial Decisions.

Jel Classification Codes: K34, K41, K42.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, celik.ibrahim@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0002-2066-5988.
Çelik, İ. (Aralık 2020). Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi: Yargı Kararları ile Anayasa Mahkemesinin 09/06/2020 Tarihli Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 255, (117-124).

GİRİŞ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda (V.U.K) vergilendirilmeye yönelik mükelleflere tanınan birtakım haklar ve mükelleflerce yerine getirilmesi gereken birtakım yükümlülükler hüküm altına alınmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun sistematığına bakıldığında mükellefin ödevleri 2. kitapta yer almaktadır. İlgili kitap ve kısımlarda mükellefin ödevlerinden bazıları şunlardır: Bildirmeler (VUK Md. 153), Değişiklikler (VUK Md. 157,158,159), İş Bırakma (VUK Md. 160), Defter Tutma (VUK 2. kitap 1. bölüm), Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti (VUK Md. 256)

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde belirtilen incelemeye yetkililer 134. madde kapsamında ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamakla görevlidir. 213 sayılı V.U.K.'nun 256. maddesinde düzenlenen "Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti" ve sonrasında bu mecburiyetin usulünce yerine getirilmesi, inceleme sürecinin başlangıcını teşkil etmekte, mükellef ve vergi idaresi arasında sürecin doğru, mutabık ve karşılıklı güven ilişkisi içerisinde sonuçlanmasını sağlamaktadır. Ancak iş yaşamı içerisinde bazen defter ve belgeler mükellefçe ibraz edilemezken bazen de ibraz etmeme yönünde bilinçli bir istek olduğu durumlar olabilmektedir

Ancak herhangi bir mücbir sebep öne sürülmeksizin inceleme elemanınca istenilen ve kanuni süresi dolan defter ve belgelerin ibraz mecburiyetine yönelik yükümlülüğün yerine getirilmediği durumda, mükellef ağır kanuni yaptırımla karşı karşıya kalabilmektedir. 1. bölümde değinilen yaptırımlar karşısında mükellefçe herhangi bir mücbir sebep öne sürülmeksizin inceleme elemanına ibraz edilmeyen tasdikli defter ve belgelerin yargıya ibraz edilmek istenildiği ve istem sonucu yargı organlarıncı verilen kararlarda görüş birliğine varılmadığı ortadadır. Bu kapsamda 1. bölümde defter ve belgelerin ibraz

yükümlülüğünün yasal dayanağı, ibraz edilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlar açıklanmış, 2. ve alt bölümlerde Vergi Mahkemeleri, Danıştay, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları/kararı, 3.Bölümde hakkaniyete uygun yargılama hakkının ihlal edildiği iddiası ile yapılan bireysel başvuru kapsamında Anayasa Mahkemesince verilen 09/06/2020 Tarihli Kararı irdelenmiş, sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

1- DEFTER ve BELGELERLE DİĞER KAYITLARIN İBRAZ MECBURİYETİNE YÖNELİK YASAL DÜZENLEME

213 sayılı V.U.K.'nun 256. madde hükmünde özetle; mükellefler defter ve belgeleri süresi içerisinde yetkili makamların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadır. Mezkur Kanun'un 253. madde hükmünde ise mükellefler ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak defter ve vesikaları beş yıl süre boyunca muhafaza etmez zorundadır. Her iki düzenlemeden de anlaşılacağı üzere mükellefler defter ve vesikaları beş yıl süre ile muhafaza etmek ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Mezkur Kanun'un 171. maddesinde mükelleflerin tutacakları defterlerin vergi uygulaması bakımından taşıyacakları maksatlar tahdidi olarak sayılmış bunlardan birinin mükellefin vergi ile ilgili durumunu tespit etmek olduğu belirtilmiştir. Tüm bu yasal düzenlemelerin amacı mükellefin defter ve belgeleri üzerinden yapılacak incelemede ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

Ancak yukarıda bahsedilen ve mükelleflere esneklik tanınan yasal düzenlemelere rağmen defter ve belgelerle diğer kayıtların herhangi bir mücbir sebep öne sürülmeksizin incelemeye ibraz edilmemesi sık karşılaşılan bir durumdur. Bu durum V.U.K'nun 30/3'e göre : *"Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa*

veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,” Re’sen Tarh sebebidir. Çünkü bu durumda vergi matrahı defter, kayıt ve belgelerle veya kanuni ölçülerle tespiti imkan bulunmamaktadır. Re’sen Tarh sebebi olmasının yanında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. ve 34. maddeleri gereğince katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için; mükelleflerin kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Kanun’un 54’üncü maddesinde; mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defter kayıtlarını Katma Değer Vergisinin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde düzenlemek zorunda da oldukları düzenlenmiştir. Bu nedenle kanuni defter, belge ve kayıtların mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi, mükelleflerin KDV beyannamelerinde beyan ettikleri ve indirim konusu yaptıkları vergilerin kaydedilip/kaydedilmediği, indirim için gerekli şartların sağlanıp/sağlanmadığının tespiti vergi idaresi açısından olası değildir. Dolayısıyla indirim konusu yapılan bu vergilerinde kabul edilmemesi gerekmektedir. Çünkü inceleme elamanlarınca, indirim konusu yapılan katma değer vergisinin fatura ve benzeri belgeler ile tevsiki ve bu fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV’nin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerekmektedir.

İbraz etmeme nedeniyle yapılan inceleme sonucunda ilgili yıllara ait KDV beyannamelerinde yer alan “Önceki Dönemden Devreden KDV”

ve “Bu Döneme Ait İndirilecek KDV” 3065 sayılı KDVK’ nın 29, 34. ve 54. maddelerine göre reddedilmekte, 213 Sayılı V.U.K’nun 334. ve 344/2 maddeleri gereğince üç kat vergi ziyai cezası, V.U.K’nun mükerrer 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmesi önerilmekte ve V.U.K’ nun 359. ve 367. maddeleri gereğince mükellef hakkında/mükellef kurum temsilcisi hakkında Vergi Suçu Raporu tanzim edilmek suretiyle ilgili Cumhuriyet başsavcılığına/savcılığa bildiriminde bulunmaktadır.

2- İBRAZ MECBURİTEYİNE UYULMAMASI İLE İLGİLİ VERİLEN YARGI KARARLARI

2.1- Davacı/Mükellef Aleyhine Verilen Yargı Kararları

Mükellefler tarafından incelemeye ibraz edilmeyen ve dava konusu yapılan tarhiyatlar ile ilgili süreçte, defter ve belgelerin elektronik veya fiziki ortamda mahkemeye ibraz edilebileceği yönünde beyanlarına istinaden yargı organlarınca verilmiş birçok karar bulunmaktadır.^{1, 2}

Davacı aleyhine verilen mahkeme kararlarında görüş birliğine varılan noktanın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “İdari Dava Türleri ve İdare Yargı Yetkisinin Sınırları” başlıklı 2. maddesi olduğu görülmektedir. Söz konusu maddenin 2. fıkrası şu şekildedir. “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.” Bu düzenleme aslında Anayasa’nın 125.

¹ Danıştay 3. Dairesinin 30.01.2017 Tarih ve E.2013/2910, K.2017/7407 Sayılı Kararı, Danıştay 4. Dairesinin 30.12.2016 Tarih ve E.2016/997, K.2016/7964 Sayılı Kararı, Danıştay 9. Dairesinin 30.01.2017 Tarih ve E.2013/2910, K.2017/407 Sayılı Kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) 25/3/2015 Tarih ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı

² Bu yönde verilen çok fazla mahkeme kararı olduğundan, çalışmamızda 2015 ve sonrasında verilen mahkeme kararları esas alınmıştır.

maddesinin 4. fıkrasında yer alan düzenleme ile benzerdir. İlgili düzenlemede geçen denetim yetkisini mahkeme, idari makamlarca kendilerine tanınan yetkiler bağlamında verdikleri kararların hukuka uygun olup/olmadıklarının araştırılması olarak değerlendirmektedir. Yargının verdiği diğer bir ret gerekçesi de; idari yargı yerinin görevinin, idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığını denetlemek olduğu, idari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesinin mümkün olmadığı yönündedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi ve 2755 Sayılı Danıştay Kanunu'nun 49. maddesi, idari yargıya re'sen araştırma yetkisi vermiştir. Ancak bu bölüm bağlamında verilen yargı kararlarına bakıldığında; re'sen araştırma yetkisine: idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işleminden kaynaklanan idari uyumsuzluğun çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacını taşıdığı, idari yargı yerinin idarece yapamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmadığı olarak bakıldığı görülmektedir. Dolayısıyla incelemeye ibraz edilmediği halde, açılan idari davada davacı lehine hareket edilmesinin, vergilemede esas olan gerçek mahiyetin biçimselliğe feda edilmesi anlamına geldiği, bu yönde bir karar verilmesi halinde ise mükelleflerin yargıya ibraz ederek idarenin işlevinin azaltılacağı ve re'sen araştırma ilkesi sınırları dışına çıkılması sonucunu doğuracağı ilgili mahkeme kararlarının dayanak noktalarıdır.

2.2- Davacı/Mükellef Lehine Verilen Yargı Kararları

2.2.1- Danıştay Kararları

Defter ve belgelerin herhangi bir mücbir sebebe dayanmaksızın ibraz edilmemesi nedeniyle, mükellef adına tarh edilen cezalı tarhiyatların iptali istemiyle açılan davalarda, davacı lehine verilen kararlar da bulunmaktadır.³

İlgili kararlar incelendiğinde 2.1. bölümünde açıklanan 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunundaki re'sen araştırma ilkesi ile 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 266. maddesine atıfta bulunularak hakimnin özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğu, re'sen araştırma ilkesince vergi dairesine haberdar edilmek suretiyle yükümlünün defter ve belgelerinin asıllarının istenildiği, mahkemece veya gerektiğinde bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması gerektiği yönünde kararlar bulunmaktadır. Yargı kararlarına bakıldığında daha önce vergi idaresine ibraz edilmeyen ancak sonrasında mükellefçe ilk derece yargı yerine sunabileceğini bildirdiği defterler üzerinde, gerçekten yapılan bir teslim dayanın/dayanmadığının yargılama aşamasında da yapılabileceği, önemli olan hususun belgelerin gerek biçimsel yönden, gerekse de belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliğinin ortaya konulması olduğu, bu bağlamda yargılama aşamasında diğer tarafın görüşünün alınması ve verilecek hükmün bu yönde değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

2.2.2- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı

İçtihatları Birleştirme Kurulunun verdiği kararların en önemli özelliği, benzer durumdaki

³ Danıştay 9. Dairesinin 24.12.2015 Tarih ve E.2015/11049, K.2015/18441 Sayılı Kararı, Danıştay 9. Dairesinin 30.12.2016 Tarih ve E.2016/997, K.2016/7964 Sayılı Kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) 13/12/2017 Tarih ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı

tüm olaylar bakımında bağlayıcı olmasıdır. Bu özelliği ile diğer yargı kararlarından ayrılır. Başka bir ifade ile içtihatları birleştirme kararı, genel ve soyut bir normu yorumladığından benzer tüm durumlar yönünden icrai bir nitelik taşımaktadır.⁴

Bu bağlamda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 25/7/2019 tarih ve 30842 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 8/2/2019 tarih ve E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararı⁵ incelendiğinde iki ayrı başlıkta değerlendirildiği görülmektedir. Bunlardan ilki mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesine ilişkin verilen mahkeme kararları iken, diğeri mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesine ilişkin verilen mahkeme kararlarıdır.

2575 sayılı Danıştay Kanununun “İçtihatları Birleştirme Kurulunun Görevleri” başlıklı 39. madde hükmüne göre gerek Danıştay vergi dairelerince gerekse de Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen kararlar arasında var olduğu ileri sürülen aykırılığın birleştirilmesi suretiyle giderilmesi isteminin usule aykırı olmadığı belirtilmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanununda 3. maddesinin 3. fıkrasında dava konusu işlem ve belgelerin asıllarının eklenmesi, 16. maddesinin 1. fıkrasında dava dilekçesi ve eklerinin örneklerinin davalıya tebliğine ilişkin düzenleme mevcuttur. Kurul ilgili maddeler gereğince daha önce vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, gerçek bir ticari harekete ve teslim dayanıp dayanmadığı konusundaki saptamanın ancak her türlü imkan ve yetki ile donatılmış vergi idaresi tarafından yapılacak inceleme ile ortaya konulabileceğini, bu sebeple öncesinde ibraz edilmeyen ancak yargılama aşamasında vergi idaresince ulaşılabilecek defter ve belgeler üzerinden gerek biçimsellik, gerekse de belgelerin

temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusunda yapılacak tespitlerin, incelemelerin 213 sayılı V.U.K.’nca vergi idaresine tanınan yetkiler bağlamında olduğunu değerlendirmektedir. Kurulun vermiş olduğu kararda diğer bir dayanak nokta ise açıklanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller” başlıklı 31. maddesidir. Diğer kanıtların 31. maddesinin birinci fıkrasınca elde edilebileceği, yargı organınca idarenin yerine geçerek inceleme yapılmadığı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun yargısal denetiminin yapıldığı yönündedir.

Sonuç olarak Kurulca, mahkemeye sunulan yasal defter ve belgelerdeki kayıtların incelenip, davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşünün alınması sonrasında hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

2.3- Anayasa Mahkemesince Bireysel Başvuru Kapsamında Yapılan Başvuruya İstinaden Verilen 09/06/2020 Tarihli Karar

Anayasa Mahkemesine, katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan dava ile ilgili hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkin yapılan bireysel başvuru kapsamında (Resmî Gazete yayım Tarih/Sayı:15/09/2020/31245) 9/6/2020 Tarihli kararı, defter ve belgelerin ibrazına yönelik idari yargı mercilerince verilen kararlardaki görüş ayrılığı ışığında önemli bir karardır.

Anayasa mahkemesince başvurucunun iddiaları “Danıştay daireleri arasında süregelen görüş ayrılığından kaynaklandığından iddiaların hakkaniyete uygun yargılanma hakkı kapsamın-

⁴ Serkan KIZILYEL. “Danıştay İçtihatları Birleştirme Usulünün Formel İşleyişi Üzerine” (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-119-1491>). Erişim Tarihi: 18 Eylül 2020.

⁵ 30842 sayılı Resmi Gazete. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/07/20190725-9.pdf>). Erişim Tarihi: 16 Eylül 2020.

da değerlendirilmesi” kapsamında uygun görül- müş ve kabul edilebilir olduğuna karar verilmiş- tir. Mahkemece ilgili başvurunun esas yönünden değerlendirilmesinde, hukuki güvenlik ilkesine, belirlilik ilkesine dikkat çekilmiştir. Anayasa Mahkemesi bir başka başvuru hakkında verdi- ği kararda, yargı mercileri arasındaki görüş ayrı- lığını hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesi bağlamın- da ele alınması açısından önemlidir. İlgili kararda mahkemenin yaklaşımı şu şekildedir: “... Uygula- madaki birlikteliği sağlaması beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksi- zin farklı sonuçlara ulaşması, bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde bozula- cağı gibi ihtimale dayalı ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkarır. Bu ise hukuki belirlilik ve öngörü- lebilirlik ilkelerine ters düşecektir.”⁶ “Öte yandan Anayasa Mahkemesi, içtihat farklılığını değeri- lendirdiği bir kararında Yargıtayın istikrarlı olarak uygulanan içtihattan ayrılarak yeni bir yaklaşımı benimsemesi hâlinde kamuoyu nezdinde yargı- ya olan güvenin muhafaza edilmesi bakımından yeni yaklaşımın istikrarlı bir şekilde uygulanması gerektiğine dikkat çekmiştir.”⁷

Anayasa Mahkemesi kararında VDDK’nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararına atıfta bulunmuş, mükellefin iddi- asının vergi idaresi sonrasında mahkeme kar- şısında ispatlamasına fırsat tanınması, farklı dairelerce farklı karar verilmesi ve aynı olayda yeknesaklığın sağlanamamasının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşmıştır.

Nihayetinde Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının, hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşmıştır.

Bu durumda hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırıl- ması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunduğu, yapılacak yeniden yargılama ise bireysel başvuruya özgü düzenleme içeren 6216 sayılı Kanun’un madde 50/2 fıkrası uyarınca ihla- lin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yönelik olduğu, bu kapsamda yeniden yargılama kararı verilerek Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belir- tilen ilkelere uygun yeni bir karar verilmesi, ka- rarın bir örneğinin Adana 1. Vergi Mahkemesine gönderilmesine yönelik karar verilmiştir.

SONUÇ

Önceki bölümlerde bahsedilen özellikle de Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu ve Ana- yasa Mahkemesince verilen kararlar, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare yönünden bağlayıcı olması ve uygulamada yek- nesaklığın sağlanması açısından önemlidir ve olumludur. Bu kararlar sonrasında mükellefe defter ve belgelerin ibrazına yönelik ikinci bir yol tanınmış, vergi idaresine de ibraz etmemeye yö- nelik mükellefe nihai olarak ulaşılması gerektiği yönünde bir görev yüklenilmiştir.

Ancak Anayasa Mahkemesince Danıştay İç- tihatları Birleştirme Kurulu Kararı referans gös- terilerek verilen adil yargılanma hakkının, hak- kaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal kararı “Yerindelik Denetimi” sınırının net bir şekilde or- taya konulduğunu göstermemektedir. Yerindelik denetimi gerek vergisel, gerekse de diğer konu- larda verilen kararlarda en çok tartışılan konular- dan biridir. Yürütme ile yargının görev alanlarının net bir şekilde ayrılması, yargının idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini

⁶ Başvurucu:Türkan Bal [GK]. RG Yayımlı Tarihi: 9/05/2015 Tarih ve 29350 Sayılı-Karar Tarihi: 6/1/2015, S.64. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150509-6.pdf>) Erişim Tarihi: 17 Eylül 2020.

⁷ Başvurucu:Hakan ALTINCAN [GK]. RG Yayımlı Tarihi: 28/06/2018 Tarih ve 30462 Sayılı-Karar Tarihi: 17/05/2018. S.48.(<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/13021>). Erişim Tarihi: 17 Eylül 2020.

kaldıracak biçimde yargı kararı verememesi yönünde yapılan düzenleme ile Anayasa Mahkemesince verilen kararlar arasında bir bütünlük olduğunu söylemek güçtür. Kaldı ki dava konusu yapılan olaylara bakıldığında vergi idaresinin mükellefe defter ve belgelerin ibrazına yönelik yükümlülüklerin yerine getirilmesi konusunda, kanuni düzenlemelerin mükellef lehine olacak şekilde hareket edildiği görülmektedir. Kanun koyucu ibraz mecburiyetini her hal ve şartta yerine getirilmesi yönünde katı bir tavır sergilememiş, aksine 213 sayılı V.U.K.'nın "Mücbir Sebepler" başlıklı 13. Maddesinde bazı esneklikler tanıyarak mükellefe ödevleri yerine getirmesi konusunda zaman tanımıştır. 13. ve 15. maddelere bakıldığında mücbir sebebin ilgililer tarafından ispat ve tevsik edilmesi gerektiği belirtilse de, bu durum mutlak bir şekil şartına bağlanmamıştır. Öte yandan V.U.K.'nın 3. maddesinde ispat için yeter bir şart aranmamış, gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği yönünde mükelleflere esneklik tanınmıştır. Yani mükellefler mücbir sebep halinde hukuken geçerliliği olan, resmi makamlarca itibar edilebilir belge sunması halinde olayın durumuna göre vergi idaresi ya da yargı organlarınca mücbir sebep olarak kabul edilebilmektedir. Mükellef lehine olan bir diğer düzenleme ise tebligat ile getirilen yasal düzenlemedir. 27.03.2018 Tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı V.U.K.'nın Elektronik Ortamda Tebliğ başlıklı 170/A maddesi ve ilgili maddeye istinaden Bakanlığa verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; Tebligatın, elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılacağı, elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanların Kurumlar Vergisi mükellefleri ile Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar olduğu hüküm altına alınmıştır. Son düzenleme artık mükelleflerin, inceleme elemanınca defter/belge istem yazılarının kendilerine tebliğ edile-

mediği, adreslerinde bulunamadığı, kendileri dışında başka kişilere tebliğ edildiği gerekçeleriyle dava yoluna gidilmesinin önüne geçilmesi amaçlamaktadır. Mükelleflere ibrazla yönelik bu kadar alternatif tanınmışken, verilen kararlarla birlikte keyfi olarak idareye ibraz edilmeyen defter ve belgeler yargıya ibraz edilmek istenecektir. Bu durum hem yargının ağır olan iş yükünü daha da artıracak hem de vergi idaresinin denetim yetkisinin zaafa uğramasını sağlayacak, denetimden beklenilecek amaca ulaşılmasına engel olacaktır.

Verilen kararlara bakıldığında yargıya tanınan "Re'sen Araştırma" yetkisinde de görüş birliğine varıldığını söylemek güçtür. 2.1. bölümde değinilen ve bizim de katıldığımız görüşe göre re'sen araştırma yetkisi idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işleminden kaynaklanan idari uyumsuzluğun çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacı taşımakta, idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapmasının idarenin yerine geçmesi sonucunu doğurmaması gerekmektedir.

Verilen kararlar sonrasında bir diğer tartışma konusu da, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi sonucunda V.U.K. 359/2-a bendindeki "gizleme" fiili nedeniyle hürriyeti bağlayıcı ceza ile sonuçlanacak olan vergi kaçakçılığı suçunun işlevsiz hale gelmesi olacaktır. Öncesinde ibraz edilmemesi yönünde, gizleme fiili nedeniyle mükellef hakkında verilen/verilecek olan kaçakçılık suçu, mükellefçe defter ve belgelerin yargıya ibraz edilmek istenmesi halinde işlevsiz bir hal alacaktır.

Sonuç olarak yargı mercilerince verilen, tartışma konusu olan ve Anayasa Mahkemesince yeknesaklığın sağlandığı, defter ve belgelerin mücbir sebep öne sürülmeksizin dahi yargıya ibraz edilebileceği yönündeki bağlayıcı karara, yurkarıda açıklamaya çalıştığımız nedenlerden ötürü katılmamaktayız.

KAYNAKÇA

- ÇAĞLAYAN, R. (2011). İdari Yargılama Hukuku, 1. Baskı, Ankara 2011, s. 211.
- KIZILYEL, S. “*Danıştay İçtihatları Birleştirme Usulünün Formel İşleyişi Üzerine*” (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-119-1491>). Erişim Tarihi: 18 Eylül 2020.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
- 2755 Sayılı Danıştay Kanunu
- 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun
- Danıştay 3. Dairesinin 30.01.2017 Tarih ve E.2013/2910, K.2017/7407 Sayılı Kararı
- Danıştay 4. Dairesinin 30.12.2016 Tarih ve E.2016/997, K.2016/7964 Sayılı Kararı
- Danıştay 9. Dairesinin 30.01.2017 Tarih ve E.2013/2910, K.2017/407 Sayılı Kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25/3/2015 Tarih ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13/12/2017 Tarih ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 8/2/2019 Tarih ve E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararı
- Anayasa Mahkemesinin 9/06/2020 Tarihli Kararı (R.G. Tarih ve Sayı: 15/09/2020-31245) (<https://www.resmigazete.gov.tr/fihrist?tarih=2020-09-15>). Erişim Tarihi: 16 Eylül 2020.
- Anayasa Mahkemesinin 6/01/2015 Tarihli Kararı (R.G. Tarih ve Sayı: 9/05/2015-29350) (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150509-6.pdf>). Erişim Tarihi: 17 Eylül 2020.
- Anayasa Mahkemesinin 17/05/2018 Tarihli Kararı (R.G. Tarih ve Sayı: 28/06/2018-30462) (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/13021>). Erişim Tarihi: 18 Eylül 2020.