

YASAL DEFTER ve BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİNE İLİŞKİN DANIŞTAY'IN SON SÖZÜ

LAST WORD OF THE COUNCIL OF STATE ON NOT TENDERING BOOKS AND DOCUMENTS



Levent ÖZKAYA*



Leyla ÖZKAYA**

ÖZ

İçtihadı birleştirme kararları, yargı mercileri arasında aynı konuda farklı kararlar verilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır ve yargı mercileri ile idareyi bağlayıcı niteliktedir. Vergi idaresi tarafından yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi durumunda tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda verilen birbirinden farklı içtihatların, Danıştay tarafından birleştirilmesi yoluna gidilmiştir. Danıştay'ın verdiği bu kararın, uygulamada birlik sağlamasına rağmen mahkemelerin idarenin yerine geçerek vergi incelemesi yapması sonucunu doğuracağını ve bu durumun da hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağını düşünmekteyiz.

Anahtar Kelimeler: Gizleme, İbraz Etme, Danıştay, İçtihadı Birleştirme.

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, K34, K41

ABSTRACT

Unification of conflicted judgments are generated as a result of conflicted judgments made by different high court chambers and both the courts and the administration are bound by these high judicial decisions. The Council of State has recently decided to go for a unification of conflicted judgments on differing decisions given on not tendering books and documents. Although the differing decisions given by chambers have finally been unified in practice by the Council of State, it may, on the other side, potentially cause the court undertaking tax examinations and which would then be contrary to the rule of law.

Keywords: Concealment, not tendering, the Council of State, unification of conflicted judgments

JEL Classification Codes: H20, K34, K41

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, levent.ozkaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6909-9393.

** Vergi Müfettişi Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, leyla.ozkaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-3924-0119.

Özkaya, L., Özkaya, L. (Kasım 2019). Yasal Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Danıştay'ın Son Sözü, *Vergi Raporu*, 242, (79-87).

M.G.T.: 04.08.2019 / M.K.T.: 04.10.2019

GİRİŞ

Beyan esasının geçerli olduğu Türk vergi sisteminde vergi mükellefleri, elde ettikleri gelirleri vergi idaresine kendileri bildirmekte ve vergi idaresi de mükelleflerin bildirimlerini esas alarak vergilendirme işlemlerini yapmaktadır. Bu sistem içinde bazı mükelleflerin çeşitli saiklerle vergi kaçırmaları söz konusu olduğundan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹ 134. maddesi ile vergi idaresine, ödenen verginin doğruluğunu araştırması, tespit etmesi ve sağlaması için vergi incelemesi yapma görev ve yetkisi verilmiştir.

Vergi incelemesi esas itibarıyla incelenen mükellefin işyerinde yapılması gereken ancak genellikle faaliyetin terk edilmesi, işyerinin incelemeye müsait olmaması ve mükelleflerin incelendiklerinin bilinmesini istememesi gibi nedenlerle dairede yürütülen bir süreçtir. Bu sürecin esas unsurları da mükellefin yasal defter ve belgeleridir. Dolayısıyla inceleme elemanları tarafından sürecin başında bir yazı ile mükelleflerin yasal defter ve belgeleri istenir.

İnceleme sürecinde yasal defter ve belgelerin istenmesi durumunda karşılaşılabilecek iki durum bulunmaktadır: Yasal defter ve belgeler, incelemeye ya ibraz edilir ya da edilmez. Yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin, mücbir sebebin varlığına göre değişen bir takım hukuki sonuçları bulunmaktadır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 25.07.2019 tarihli ve 30842 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararı sonrası, söz konusu hukuki sonuçlarda uygulama birliği sağlanacağını ifade edebiliriz. Çalışmamızda mükelleflerin yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi durumunda vergi idaresinin tesis ettiği işlemler ile yargı mercile-

rinin bu durumda verdiği kararlara değinilecek, İçtihatları Birleştirme Kurulu kararının uygulamayı ne yönde etkileyeceği ve bu karara ilişkin görüşlerimize yer verilecektir.

1- YASAL DEFTER ve BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLMEMESİ

1.1- Mücbir Sebep Dolayısıyla İbraZ Etmeme

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun² 29. maddesine göre mükelleflerin, yaptıkları işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi tutarlarından maddede belirtilen vergileri indirme hakları bulunmakta olup bu hakkı kullanabilmeleri için Kanun'un 34. maddesinde belirtildiği üzere indirime konu katma değer vergisi tutarları, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmelidir.

Mükelleflerin yasal defter ve belgelerini mücbir sebebin varlığıyla incelemeye ibraz edememesi durumunda vergi idaresi, mükellefin ilgili dönemlerde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. maddeleri gereğince indirmiş olduğu katma değer vergisi tutarlarını kabul etmemekte ve bu indirimleri reddederek mükellef adına vergi tarh etmekte, ancak bu tarh işlemine mücbir sebebin varlığı dolayısıyla herhangi bir cezaî yaptırım uygulamamaktadır.

Mükelleflerin yasal defter ve belgelerini vergi incelemesine mücbir sebep dolayısıyla ibraz edememesi durumunda, vergi idaresi tarafından tesis edilen işlemlere açılan davalarda ilk derece mahkemeleri (vergi mahkemeleri) arasında içtihat birliği bulunmamaktadır.

İlk derece mahkemeleri tarafından verilen kararların temyiz edildiği Danıştay nezdindeki dava daireleri kararlarında ve Vergi Dava Daire-

¹ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarihli ve 10704 sayılı, 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmıştır.

² 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

leri Kurulu kararlarında, mücbir sebebin varlığı halinde vergi idaresi tarafından yapılan tarh işleminin hukuka uygun olmadığına karar verildiği görülmektedir.³ İctihatlarda farklılık olmadığı görülen bu konuda gerek Danıştay dava dairelerinin gerekse Vergi Dava Daireleri Kurulunun, farklı gerekçelerle söz konusu içtihatlara ulaştıkları anlaşılmaktadır.

1.2- Mücbir Sebep Olmaksızın İbraz Etmeme

Mükelleflerin yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesinin herhangi bir mücbir sebebe dayanmadığı durumlarda vergi idaresi, mücbir sebebin varlığında olduğu gibi, mükellefin ilgili dönemlerde indirmiş olduğu katma değer vergisi tutarlarını reddederek mükellef adına vergi tarh etmektedir. Ayrıca bu tarh işlemine üç kat vergi ziyai cezası uygulamakta, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi gereği özel usulsüzlük cezası kesmekte ve aynı kanunun 359. maddesinde yer alan gizleme fiilinin varlığı dolayısıyla yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmaktadır.

Vergi idaresinin tesis ettiği bu işlemlere karşı açılan davalarda mahkemeler arasında bulunan içtihat farklılığının, mükelleflerin vergi incelemesine ibraz etmedikleri yasal defter ve belgelerini mahkemeye sunabileceklerini beyan etmelerinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Örnek olarak herhangi bir mücbir sebep bulunmaksızın yasal defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmeyen mükellefin söz konusu defter ve belgelerini mahkemeye ibraz etme yönündeki isteğini bir dava dairesi, vergi incele-

mesinden amaçlanan sonuçların ortadan kalkmasına sebebiyet vereceğinin açık olduğundan vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olmadığına karar vermişken⁴ bir başka dava dairesi de re'sen araştırma ilkesi gereği vergi mahkemesince mükellefin ibraz edilecek yasal defter ve belgelerinin asıllarından vergi idaresinin de haberdar edilerek söz konusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtialara ait faturalar olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek verginin tespiti için defter ve belgeler üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırmak suretiyle uyuşmazlık hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekçesiyle vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir.⁵

Danıştay dava daireleri arasındaki içtihat farklılığı, Vergi Dava Daireleri Kurulunun farklı tarihlerde verdiği kararlarda da görülmektedir. Örneğin Kurul 25.03.2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararında vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinmesi gerektiğinin tabii olduğuna ve dolayısıyla hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmeyen mükellefin dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden vergi mahkemesinin ara karar ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesinin hukuka uygun görülmediğine hükmetmiştir.⁶

³ Bkz. Danıştay Üçüncü Dairesinin 30.01.2017 tarihli ve E.2013/2910, K.2017/407 sayılı kararı, Danıştay Dördüncü Dairesinin 14.06.2017 tarihli ve E.2016/1229, K.2017/5294 sayılı kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 18.09.2017 tarihli ve E.2015/2325, K.2017/6128 sayılı kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarihli ve E.2017/428, K.2017/636 sayılı kararı.

⁴ Bkz. Danıştay 3. Dairesinin 30.01.2017 tarihli ve E.2013/2910, K.2017/407 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesinin 30.12.2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararı.

⁵ Bkz. Danıştay 9. Dairesinin 24.12.2015 tarihli ve E.2015/11049, K.2015/18441 sayılı kararı.

⁶ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.03.2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı.

Kurulun bu karardan sonra verdiği başka bir kararda da söz konusu kararının aksi yönünde bir karara imza attığı görülmektedir. Söz konusu kararında vergi mahkemesince davacının (mükellefin) dava dilekçesinde ibraz edebileceğini belirttiği defter ve belgeleri istenerek, ibraz edilecek belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek vergilendirmenin konusunu oluşturan katma değer vergisi indiriminin dayandığı faturalarda bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usulüne uygun kaydedilip kaydedilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığına ilişkin herhangi bir saptama yapılmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığına hükmetmiştir.⁷

2- DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULUNUN KONUYA BAKIŞ AÇISI

2575 sayılı Danıştay Kanununun⁸ 18. maddesi ile Danıştay bünyesinde Danıştay Başkanı, Başsavcısı, başkanvekilleri, dava daireleri başkanları ve üyelerinden oluşan İçtihatları Birleştirme Kurulu oluşturulmuş olup aynı Kanun'un 39. maddesinde kurulun görevleri, 40. maddesinde ise içtihatların birleştirilmesini isteme yetkisini haiz olanlar belirtilmiştir.

Kanun'un 39. maddesine göre Kurul, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Danıştay Başsavcısının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi ya da değiştirilmesi hakkında karar verir.

Esas itibarıyla yargı kararları, hukukun kaynakları arasında bağlayıcı niteliği olmaması dolayısıyla yardımcı kaynak olarak yer almaktadır. Bağlayıcılığı, uyumsuzluk konusuyla sınırlı olup bunun dışında herhangi makam, merci ve organ için bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Ancak bu durumun iki istisnası bulunmaktadır: Anayasa Mahkemesi kararları ve içtihadı birleştirme kararları.

T.C. Anayasası'nın⁹ 153. maddesinin son fıkrası gereğince Anayasa Mahkemesi kararları yasama, yürütme, yargı organları, idare makamları, gerçek ve tüzel kişileri bağlarken Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin (4) numaralı fıkrası gereğince Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun kararlarına da Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler (idare ve vergi mahkemeleri) ve idare uymak zorundadır. Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin (4) numaralı fıkrası çerçevesinde Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararı da gerek idari yargı mercileri gerekse idare açısından bağlayıcılığı bulunan ve yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesiyle ilgili mevcut uygulamada değişiklikler meydana getirecek nitelikte bir karardır.

2.1- Mücbir Sebebin Varlığı Durumundaki Görüşü

Yasal defter ve belgelerin mükellefler tarafından mücbir sebebin varlığı dolayısıyla inceleme-ye ibraz edilmemesi durumunda vergi idaresinin tesis ettiği idari işleme karşı açılan davalarda gerek dava dairelerinde gerekse Vergi Dava Daireleri Kurulunda farklı gerekçelerle de olsa vergi idaresinin tarh işleminin hukuka uyarlığı bulunmadığı yönünde kararlar verildiği görülmektedir.

Konuyla ilgili Danıştay Başsavcısı, mücbir sebebin varlığı halinde mükelleften defter ve bel-

⁷ Bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı.

⁸ 06.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁹ 09.11.1982 tarihli ve 17863 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

gelerini ibraz ederek alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesinin beklenemeyeceğini ve ayrıca katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyen mükelleflerin indirim uygulama koşullarından ikincisi olan indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğünün de bulunmadığından, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarihli ve E.2017/428, K.2017/636 sayılı kararı doğrultusunda içtihatın birleştirilmesi-ne karar verilmesi gerektiği düşüncesini ortaya koymuştur.

Danıştay Başsavcısının görüşünü alan İçtihatları Birleştirme Kurulu, mükelleflerin yasal defter ve belgelerini mücbir sebebin varlığı dolayısıyla ibraz edememeleri durumunda re'sen tarh nede-ninin oluşacağına; ispat külfeti açısından ise içtihatların, mücbir sebebin varlığı halinde mükelleflerin ibraz ödevini yerine getirmelerinin beklenemeyeceği ve indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını ispatlama yükümlülüğünün de bulunmadığı yolundaki Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarihli ve E.2017/428, K.2017/636 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine oyçokluğuyla karar vermiştir.

Kurulun bu kararına iki üye, dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasındaki farklılığın, içtihatların birleştirilmesini gerektirecek nitelikte olmadığı görüşüyle; bir üye, vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasında bir çelişki olmadığı görüşüyle; bir üye, mücbir sebep halinin varlığı dolayısıyla yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz edemeyen mükellefler hakkında re'sen tarh nedeninin de oluşmayacağı görüşüyle; bir üye de mücbir sebebin varlığı halinde mükelleflerin indirimde kullandıkları alım belgelerini ibraz ödevinin ve ispat külfetinin ortadan kalkmayacağı görüşüyle katılmadıklarını karşı oy kullanmak suretiyle belirtmişlerdir.

2.2- Mücbir Sebep Bulunmaması Durumundaki Görüşü

Yasal defter ve belgelerin mükellefler tarafından herhangi bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz edilmemesi durumunda vergi idaresinin tesis ettiği idari işleme karşı açılan davalarda gerek dava daireleri arasında gerek Vergi Dava Daireleri Kurulu ile dava daireleri arasında ve gerekse Vergi Dava Daireleri Kurulunun kendi kararları arasında vergi idaresinin tarh işleminin hukuka uygun olduğu ve olmadığı yönünde kararlar verildiği görülmektedir.

Konuyla ilgili Danıştay Başsavcısı, içtihat aykırılığının Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.03.2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmesi gerektiği düşüncesini ortaya koymuştur.

Danıştay Başsavcısının görüşünü alan İçtihatları Birleştirme Kurulu, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; mükellefler tarafından vergilendirme dönemine ilişkin yasal defter ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip defterlerdeki kayıtlar incelenip bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından içtihat aykırılığının, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine oyçokluğuyla karar vermiştir.

Kurulun bu kararına bir üye, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen re'sen araştırma yetkisinin öngörülme amacı dışında kullanılması suretiyle herhangi bir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükelleflerin daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki

isteminin kabul edilmesinin, vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve mükellef tarafından mahkemeye sunulan defter ve belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek idarenin bunlar üzerinde inceleme yapmaya yönlendirilmesi ve bu inceleme sonucuna göre karar verilmesinin hukuka uygun düşmeyeceği görüşüyle katılmadığını karşı oy kullanmak suretiyle belirtmiştir.

3- DANIŞTAY KARARI SONRASI YASAL DEFTER ve BELGELERİN İNCELEMAYA İBRAZ EDİLMEMESİ DURUMUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk vergi sisteminin beyan esasına dayanması dolayısıyla belge ve kayıt düzeni sağlıklı bir şekilde oluşturulmalıdır. Böylece mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları, faaliyet ve hesap neticelerinin incelenmesi ve tespit edilmesi sağlanabilir.

Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde ve kaçakçılıkla mücadelede önemli bir yere sahip olan vergi incelemesinin, usul ve esaslarına ilişkin düzenlemelere Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabının yedinci kısmının ikinci bölümünde yer verilmiştir. Söz konusu bölümde bir incelemenin kimler tarafından, nerede, ne zaman ve ne şekilde gerçekleştirileceğine dair hükümler yer almaktadır.

Vergi incelemesinin en önemli unsurlarından biri, mükellefin yasal defter ve belgeleridir. Bu durum dolayısıyla kanun koyucu da mükellefler ve vergi sorumlularına yasal defter ve belgelerini beş yıl süreyle muhafaza ve yetkili makamlara istenildiğinde ibraz etme ödevini yüklemiş olup bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) fıkrasının (2) numaralı bendinde tanımlanan gizleme fiili dolayısıyla fail hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunacağını belirtmiştir.

Vergi idaresi tarafından vergi incelemesi dolayısıyla yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi istenen mükellefler tarafından yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi karşılaşılan bir durumdur. Bu durumda vergi idaresinin tesis edeceği idari işlemler, ibraz ödevinin yerine getirilmemesinde mücbir sebebin varlığına göre değişiklik göstermektedir.

Vergi idaresinin bu durumda tesis ettiği idari işlemlere karşı açılan davalar dolayısıyla gerek yerel mahkemeler gerekse Danıştay nezdindeki mahkemeler arasında farklı içtihatlarla rastlanmaktadır. Nihayet 25.07.2019 tarihli ve 30842 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararı ile mükelleflerin yasal defter ve belgelerini vergi incelemesine hem mücbir sebebin varlığı hem de herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibraz etmemeleri durumlarına ilişkin içtihat farklılıklarının birleştirilmesi yoluna gidilmiştir. Kurul tarafından verilen bu kararın, Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin (4) numaralı fıkrası gereğince vergi idaresini de bağlaması sebebiyle bundan sonra mükelleflerin yasal defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmemeleri durumunda vergi idaresi, Kurulun verdiği karar çerçevesinde işlem tesis edecektir.

Kurul kararı sonrası mükelleflerin bir mücbir sebebin varlığıyla yasal defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmemesi durumunda re'sen takdir nedeni oluşacaktır ancak vergi idaresi, re'sen tarhiyat yapabilmek için alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş ve yasal defterlere kaydedilmesi gereken katma değer vergisi tutarlarını, mükellefin yasal defterlerine kaydetmediğini ya da bu tutarların alış belgesinde ayrıca gösterilmediğini ispatlamak zorundadır. Yani mükelleflerin üzerinde bulunan ispat külfeti artık vergi idaresine geçmiş olmaktadır.

Kurul kararı sonrası mücbir sebebin varlığı olmaksızın yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda vergi idaresinin tesis ede-

ceği idari işlemlerde bir değişiklik olmayacaktır. Vergi idaresi, vergi incelemesinin en önemli unsuru olan yasal defter ve belgeler üzerinde inceleme yapmadan vergi incelemesini tamamlayacak; alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş ve yasal defterlere kaydedilmesi gereken katma değer vergisi tutarlarının yasal defterlere kaydedildiğinin ve alış belgelerinde ayrıca gösterildiğinin ispat külfeti ise, mükellefin üzerinde olacaktır. Vergi idaresinin bu şekilde tesis edeceği idari işleme karşı açılan davada, mükellef tarafından vergi incelemesine ibraz edilmeyen yasal defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilebileceği ileri sürülmesi durumunda mahkeme tarafından yasal defter ve belgelerin istenmesi, defterlerdeki kayıtların incelenmesi ve bunlar hakkında vergi idaresinin de görüşü alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi yoluna gidilecektir.

Bu durumun, gerek konuyla ilgili Danıştay Başsavcısının alınan görüşünde gerek bu karara katılmayan üyenin karşı oyunda ve gerekse Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.03.2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararında belirtildiği üzere beyan esasına dayalı vergi sistemlerinde vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede çok önemli bir yere sahip vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebep olacağını düşünmekteyiz. Çünkü bu uygulama, mükelleflerin vergi idaresinin yasal defter ve belgeler üzerinde inceleme yapmasını engelleyebilmelerinin yolunu açmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun¹⁰ 2. maddesinin ikinci fıkrasında idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlı olduğuna, idare ve vergi mahkemelerinin yerindelik denetimi yapamayacaklarına ve yürütme görevinin kanunlarla Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve

esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremeyeceklerine hükmedilmiştir.

Kurul kararına İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde bakacak olursak, mücbir sebebin varlığı olmaksızın vergi incelemesine ibraz edilmeyen yasal defter ve belgelerin mükellef tarafından mahkemeye ibraz edilmesi sonucu mahkeme tarafından yapılacak inceleme, yürütme organına ait bir yetkinin yargı mercileri tarafından kullanılması anlamına gelir. Bu durum da yargı merciinin idarenin yerine geçecek şekilde hüküm vermesi yasağının ihlal edilmesi anlamına gelecektir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar sıralanmış olup bu maddede yazılı kişi, makam ve merciler dışında herhangi kişi, makam ve merci tarafından vergi incelemesi yapılması mümkün değildir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun kararı sonrası mükelleflerin vergi incelemesinden kaçınmak amacıyla yasal defter ve belgelerini herhangi bir mücbir sebep olmaksızın vergi idaresine ibraz etmeyerek mahkemeye ibraz etme durumunun söz konusu olabileceğini, bu şekilde vergi inceleme yetkisinin Kanun'un belirlediği makam ve mercilerden alınarak başka kişi, makam ve mercilere (mahkeme, bilirkişi vb.) verilebileceğini öngörmekteyiz.

Öte yandan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre idari yargı mercileri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapabilmektedirler. Re'sen araştırma ilkesi olarak tanımlanan bu durum çerçevesinde idari yargı mercilerinin, tarafların delil ve iddialarıyla bağlı kalmayacakları ve kendiliğinden araştırma yaparak davayı sonuçlandıracakları anlaşılmaktadır.

¹⁰ Bkz. 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Re'sen araştırma ilkesinin, idari yargı mercilerinin yapacağı araştırmalarda idarenin yerine geçerek karar vermesi ya da idarenin kararının yerinde olup olmadığına karar vermesini kapsamadığı açıktır. Bir başka ifadeyle, idari yargı mercileri re'sen araştırma ilkesi kapsamında tarafların mahkemeye sunacakları delil ve taleplerle bağlı kalmayarak her türlü araştırmayı yapabilir, bu araştırma sonucunda idarenin tesis ettiği işlemin hukuka uygun olup olmadığına karar verebilir; idarenin yerine geçerek idari işlemin nasıl tesis edilmesi gerektiği yönünde bir karar veremez.

Hukuk devleti ilkesini zedeleyici bir durum meydana getiren Danıştay kararı, vergi inceleme yetkisini kanunda yazılı makam ve merciler dışında başka bir kişi, makam ve merciyeye devrine yol açmayacak ve ayrıca re'sen araştırma ilkesinin sınırlarını aşmayacak şekilde değiştirilmelidir. Dolayısıyla söz konusu içtihadın Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.03.2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı doğrultusunda değiştirilmesinin, vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kalkmasının önüne geçilebileceğini ve ayrıca hukuk devleti ilkesine aykırı durumların ortaya çıkmasının engellenebileceğini düşünmekteyiz.

SONUÇ

Mükelleflerin, yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemeleri durumunda vergi idaresi tarafından tesis edilen idari işleme karşı açılan davalarda birbirinden farklı kararlar verildiği görülmektedir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 25.07.2019 tarihli ve 30842 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararları çerçevesinde, yargı kararları arasında var olduğu düşünülen içtihat ayrılıkları giderilerek yargı alanında uygulama birliği sağlanmıştır. İçtihadı birleştirme kararlarının yargı mercileri ve idareyi bağlayıcı olması sebebiyle vergi idaresi

de bundan sonra söz konusu karar çerçevesinde idari işlem tesis edecektir.

Ancak Kurulun, mükellefin yasal defter ve belgelerini herhangi bir mücbir sebep bulunmaksızın incelemeye ibraz etmemesi durumuyla ilgili verdiği karar, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde belirtilen re'sen araştırma ilkesinin amacını ve sınırlarını aşacaktır ve aynı kanunun 2. maddesinde hükmedilen idarenin yerine geçecek şekilde karar verme yasağını ihlal edecektir.

Kurulun bu kararı sonrası, vergi idaresinin incelemesinden kaçınmak isteyen mükelleflerin yasal defter ve belgelerini incelemeye herhangi bir mücbir sebep olmaksızın ibraz etmeyerek mahkemeye ibraz edebileceğini öngörmekteyiz. Bu durum da vergi incelemesinin zamanında yapılmasının engellenmesine ve inceleme yetkisinin, kanunda belirtilen makam ve merciler dışındaki kişi, makam ve mercilere kullandırılmasına sebebiyet verecektir.

İdari yargılama hukuku anlamında yargı merciinin idarenin yerine geçerek karar verme yasağının ihlali olarak nitelendirilen bu durum, hukuk devleti ilkesiyle de bağdaşmayacaktır. Bu yüzden Danıştay'ın birçok karşı oyla birlikte tam görüş birliği sağlanamayarak oyçokluğuyla kabul ettiği söz konusu birleşik içtihadının, Danıştay Başsavcısının da görüşünde belirttiği şekilde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.03.2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı doğrultusunda değiştirilmesinin uygun olacağını düşünmekteyiz.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2575 sayılı Danıştay Kanunu
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 30.12.2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararı

- Danıştay Üçüncü Dairesinin 30.01.2017 tarihli ve E.2013/2910, K.2017/407 sayılı kararı
- Danıştay Dördüncü Dairesinin 14.06.2017 tarihli ve E.2016/1229, K.2017/5294 sayılı kararı
- Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.12.2015 tarihli ve E.2015/11049, K.2015/18441 sayılı kararı
- Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 18.09.2017 tarihli ve E.2015/2325, K.2017/6128 sayılı kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.03.2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarihli ve E.2017/428, K.2017/636 sayılı kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası