

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

Anayasa Mahkemesi Başkanlığından:

BİRİNCİ BÖLÜM
KARAR

TESLİME AYDOĞAN BAŞVURUSU

Başvuru Numarası	: 2015/4255
Karar Tarihi	: 9/6/2020
Başkan	: Hasan Tahsin GÖKCAN
Üyeler	: Burhan ÜSTÜN Hicabi DURSUN Muammer TOPAL Yusuf Şevki HAKYEMEZ
Raportör	: Zeynep KARAKOÇ
Başvurucu	: Teslime AYDOĞAN

I. BAŞVURUNUN KONUSU

1. Başvuru, vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davanın derin ve süregelen içtihat farklılığından kaynaklı olarak reddedilmesi nedeniyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği iddiasına ilişkindir.

II. BAŞVURU SÜRECİ

2. Başvurular 9/3/2015 tarihinde yapılmıştır.
3. Başvurular, başvuru formu ve eklerinin idari yönden yapılan ön incelemesinden sonra Komisyona sunulmuştur.
4. Komisyonca başvuruların kabul edilebilirlik incelemesinin Bölüm tarafından yapılmasına karar verilmiştir.
5. 2015/4255 numaralı bireysel başvuru ile farklı tarihlerde yapılan 2015/4256, 4257, 4258, 4260, 4261, 4262, 4263, 4265, 4266, 4268, 4269, 4270, 4272, 4273, 4275, 4276, 4277, 4278, 4279, 4280, 4281, 4282, 4283, 4284 ve 4285 numaralı bireysel başvuruların konu yönünden hukuki irtibatlarının bulunması nedeniyle 2015/4255 numaralı bireysel başvuru dosyası ile birleştirilmesine, incelemenin bu dosya üzerinden yürütülmesine ve diğer başvuru dosyalarının kapatılmasına karar verilmiştir.
6. Bölüm Başkanı tarafından başvuruların kabul edilebilirlik ve esas incelemesinin birlikte yapılmasına karar verilmiştir.
7. Başvuru belgelerinin bir örneği bilgi için Adalet Bakanlığına (Bakanlık) gönderilmiştir. Bakanlık, görüş bildirilmesine gerek görülmediğini belirtmiştir.

III. OLAY VE OLGULAR

8. Başvuru formu ve eklerinde ifade edildiği şekliyle ilgili olaylar özetle şöyledir:

9. Başvurucu, perakende kitap ticareti işi ile uğraşmaktadır. Başvurucunun, hakkında olumsuz tespit bulunan P. Limitet Şirketinden mal ve hizmet alımı yaptığının saptanması üzerine 21/12/2012 tarihli yazıyla 2008, 2009 ve 2010 takvim yıllarına ait kanuni defter ve belgelerini on beş gün içinde ibraz edilmesi başvurucudan talep edilmiştir. Ancak söz konusu yazının tebliğine rağmen başvuru, defter ve belgelerini vergi inceleme elemanına ibraz etmemiştir.

10. Vergi inceleme elemanınca düzenlenen 2/1/2013 tarihli vergi inceleme raporunda, başvurucunun geçerli bir mazeret sunmaksızın kanuni defter ve belgelerini ibraz etmemesi nedeniyle 2008, 2009 ve 2010 yıllarında yaptığı alışlara ilişkin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle katma değer vergisi tabloları yeniden oluşturulmuş ve buna göre ortaya çıkan farkın üç kat vergi ziyai cezalı olarak tarh edilmesi önerilmiştir. 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca resen takdir nedenleri arasında sayılan defter ibraz etmeme fiili dolayısıyla başvuru hakkında vergi incelemesi, kayıtlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünde tutulan tarh dosyası üzerinden yürütülmüştür. Katma değer vergisi indirimlerinin reddi, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. maddeleri uyarınca kanunda belirlenen koşulların oluşmadığı gerekçesine dayandırılmıştır.

11. Vergi inceleme elemanının önerisi doğrultusunda başvuru adına üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarh edilmiştir.

12. Başvurucu, farklı dönemlere ilişkin olarak adına tarh edilen cezalı tarhiyatlara karşı Adana 1. Vergi Mahkemesinde (Mahkeme) davalar açmıştır. Dava dilekçelerinde Danıştay kararlarına atıfta bulunularak indirilen katma değer vergisinin gerçekten yüklenilip yüklenilmediği incelenmeden davanın doğrudan reddedilmesinin hukuka aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Dilekçelerde, elektronik ortamda tutulan muhasebe kayıtlarının incelenerek indirim konusu yapılan katma değer vergisinin gerçekten yüklenilip yüklenilmediğinin tespit edilebileceği belirtilmiştir. Dilekçelerde ayrıca yeterli bir süre verilmesi hâlinde defter ve belgelerin ibraz edilebileceği ifade edilmiştir.

13. Mahkeme 12/6/2013 tarihli kararlarıyla vergi ziyai cezasının tekrerrük hükümleri uygulanarak artırılan kısmını iptal etmiş, tarhiyatın diğer kısmı yönünden ise davaları reddetmiştir. Kararın gerekçesinde, mal ve hizmet alışları nedeniyle katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi için yüklenilen vergilerin fatura veya benzeri vesikalarla belgelendirilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere aynı yıl içinde kaydedilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Mükellefler tarafından yüklenildiği beyan edilerek ilgili dönemlerde hesaplanan vergiden indirilen katma değer vergilerinin doğru olup olmadığının veya bu vergilere ilişkin belgelerin kanuni defterlere kaydedilip kaydedilmediğinin 213 sayılı Kanun'un ilgili maddeleri uyarınca kanuni defter ve belgeler üzerinde yapılacak inceleme ile tespit edilebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla zamanaşımı süresi içinde ilgili makam ve memurlarca istenmesi durumunda yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi gerektiği, başvurucunun geçerli herhangi bir mücbir sebebe dayanmaksızın ibraz yükümlülüğü altında olduğu yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediği, buna göre indirim konusu ettiği katma değer vergisi tutarlarının dayanağını oluşturan alış belgelerinin

yasal defterlerine kaydettiğini kanıtlamadığından başvuruçunun katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi suretiyle salınan vergi ile kesilen cezada hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçeleriyle dava reddedilmiştir.

14. Başvuruçunun aynı iddiaları öne sürerek yaptığı temyiz başvurularını inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi (Daire) mahkeme kararlarını onamıştır. Başvuruçunun kararın düzeltilmesi istemleri de aynı Daire tarafından reddedilmiştir.

15. Başvuruçuya nihai kararlar 10/2/2015 tarihinde tebliğ edilmiş, başvuruçuyu 9/3/2015 tarihinde bireysel başvurularda bulunmuştur.

IV. İLGİLİ HUKUK

A. Kanun Hükümleri

16. 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler.

..."

17. 3065 sayılı Kanun'un 29. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

..."

18. 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

..."

19. 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"...

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

20. 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

"Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarhi olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrahı farkı resen takdir olunmuş sayılır.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir:

...

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse.

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihtiyaca sâhil bulunmazsa.

...

6. (Ek: 30/12/1980-2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

..."

21. 213 sayılı Kanun'un 134. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Vergi incelemesinden moksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır..."

22. 213 sayılı Kanun'un 253. maddesi şöyledir:

"Bu Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."

23. 213 sayılı Kanun'un 256. maddesi şöyledir:

"Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manüetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerin in tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir."

B. Yargı Kararları

24. Danıştay Dördüncü Dairesinin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiş olup, Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasının 3 üncü bendinde de, bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve belgelerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali resen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiyeye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, 34 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve günlük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kamuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Katma değer vergisi, bünyesinde yer alan indirim müessesesiyle yansıtılabilir bir vergidir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef, üretim ve dağıtım kademeleri içinde, verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilip ödenmesine aracılık eder. Bu bakımdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev olduğu kadar aynı zamanda bir haktır. Katma değer vergisinde genel prensip, vergiyeye tabi teslimler üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturalarında gösterilen verginin indirilmesidir. İndirim konusu yapılabilecek katma değer vergisinin indirilebilmesi için Kanun bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirim için aradığı şekil şartları Kanununun 34 üncü maddesinde hükme bağlanmış olup, bunlardan bir tanesi de, katma değer vergisi üzerinde gösterilen mal ve hizmetlere ait alış faturalarının kamuni defterlere kaydedilmesidir. Bundan amaç, indirimin gerçeğe uygun olması ve bu hususun mükelleflerce belgelendirilmesidir. Bu şartlardan herhangi birinin, 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler mevcut olmamasına rağmen yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin yükledikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmelerine olanak bulunmamaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; 2004 yılı hesap ve işlemleri incelenen davacının, anılan döneme ilişkin defter ve belgelerinin ibrazının istenilmesine rağmen, herhangi bir mücbir sebep gösterilmeksizin defter ve belge ibrazında bulunulmaması üzerine, katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi sonrasında yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca,

2004/6 ıla 12 nci dönemlerine ilişkin üç kat vergi ziyat cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarının yapıldığı; vergi mahkemesince, sonradan mahkemeye ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde yaptırılan inceleme sonrasında düzenlenen basit rapor uyarınca vergi ziyat cezalı tarhiyatların kaldırılmasına özel usulsüzlük cezasının ise onanmasına karar verildiği görülmektedir.

Uyuşmazlıkta; defter ve belge isteme yazısının 17.08.2009 tarihinde davacının ikamet adresinde eşine tebliğ edildiği, buna karşın verilen süre içinde defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği sabittir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 'İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı' başlıklı 2 nci maddesinin 2 nci fıkrasında 'idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlar ile gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.' hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsamakta olup, söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu doğurmamaktadır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimsel varlığının gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan 'gerçek mahiyet'in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir. Bu bakandan, gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan; aksine, yetkili inceleme elemanına ibraz edilmedikleri için, kanıt olma değerini yitiren defter ve belgelere dayanılarak davacı lehine karar verilmesine olanak bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, idari yargı yerinin görevi, idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığını denetlemek olduğundan, idari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesi bu yönüyle de mümkün değildir.

Bu durumda, yukarıda açıklandığı üzere mücbir sebep hali olmadıkça defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek indirim hakkından yararlanmak için yasal koşullardan birini yerine getirmeyen davacı adına katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle salınan üç kat vergi ziyat cezalı katma değer vergilerinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır."

25. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 30/1/2017 tarihli ve E.2013/2910, K.2017/407 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasanın öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesinde, mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz etmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

Yasada öngörülen zorunluluğa karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşı inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Salt bu nedenle, haklı mazeret olmaksızın, yetkililere ibraz edilmeyen belge ve defterler, ilgili lehine kanıt olma değerini yitirirler.

Katma Değer Vergisi Kanununun 34'üncü maddesinin 1 numaralı fıkrasında, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği öngörülmüş; aynı Kanunun 29 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında da, indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hükmü yer almış olup, buna göre, indirim hakkının, ilgili vesikaların anılan süre içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi koşuluyla kullanılması olanaklı bulunmaktadır. Oysa, inceleme elemanına ibraz edilmeyen defterlerdeki kayıtların yasada öngörülen süre içerisinde yapıldığının, bu sürenin sona ermesinden sonra, mahkemece tespiti de olanaklıdır.

Olayda; davacıdan defter ve belgelerinin istenmesine karşın inceleme elemanına herhangi bir defter ve belge ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine herhangi bir mücbir neden göstermemiştir.

Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlünün daha sonra dava aşamasında mahkemeye ibraz etmesinin vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kalkmasına sebebiyet vereceği açık olduğundan ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun bulunmadığından indirimlerin reddi suretiyle yapılan dava konusu tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenle davayı yazılı gerekçeyle sonuçlandıran vergi mahkemesi kararının yeniden bir karar verilmek üzere bozulması; davacı temyiz isteminin de bu nedenle reddi gerekmektedir."

26. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) 25/3/2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"...

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 54'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde bu amacın sağlanmasını olanaklı kılacak düzenlemelere yer verilmiştir.

Sözü edilen yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda 'ilk görünüş ya da doğruduk karinesi' adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin 'İspat' başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas

alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtmıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir.

Vergi idaresinin kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi ise, defter ve belgelerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır. Bu amaçla, Vergi Usul Kanununun 253'üncü maddesinde mükelleflere defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etme, 256'nca maddesinde ise muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiş; aynı Kanunun 134 ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanılan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir.

Bütün bu açıklamalardan; usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtların vergilemeye esas alınabilmesi veya yapılan vergilendirme işleminin doğruluğuna kanıt olabilmesi için, ibrazın vergi idaresine veya karşı inceleme yetkili elemanına yapılmış olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Yasada öngörülen zorunluluğa karşı, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşı inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Vergi Usul Kanununun 30'uncü maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de budur.

Bilindiği üzere; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı başlıklı 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimini yapamayacakları, yürütme görevinin kamular ile gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kasıtlıyacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz.

2577 sayılı Kanunun 20'nci maddesinde düzenlenen re'sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemde kaynaklanan idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacıyla, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacıyla güder. Buna göre davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı yerinin idarece yapılmayan inceleme ve araştırmayı

yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır.

Böyle olunca; vergi mahkemelerinin vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşı inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşı inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumuyla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karşı inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan 'gerçek mahiyet'in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Kanun Koyucu'nun izin vereceği düşünülemez. Bu bakımdan; gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan defter ve belgelere dayanılarak, bir idari davada, davacı lehine karar verilemez.

Diğer taraftan idari yargı yerinin görevi idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığını denetlemek olduğu halde, idari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme ve araştırma sonucuna göre maddi olayda değişiklik olabileceğinden, uyumsuzluk hakkında karar verilmesi halinde idari yargı yerinin görevini belirlenen şekilde yerine getirdiği de söylenemez.

Öte yandan; Katma Değer Vergisi Kanununun 34'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği öngörülmüş; aynı Kanunun 29'ncü maddesinin 3'ncü fıkrasında da, indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi hükmü yer almış olup; buna göre, indirim hakkının, ilgili vesikaların anılan süre içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi koşuluyla kullanılması olanaklı bulunmaktadır. Oysa; inceleme elemanına ibraz edilmeyen defterlerdeki kayıtların yasada öngörülen süre içerisinde yapıldığının, bu sürenin sona ermesinden sonra, mahkemece tespiti de olanaksızdır.

Olayda; temyizce konu karara dayanak alınan defter ve belgelerin, davacıya usulüne uygun olarak tebliğ edilen yazı ile ibraz edilmesi istenilmiş olmasına rağmen, inceleme elemanına ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine gerekçe olarak, hastalığı nedeniyle ibraz edemediğini ileri sürmüş ise de verilen ek sürelerle karşı ibraz etmediği gibi sadece verilen ek sürelerden sonra şifahi olarak evrak, belgeler ile mal alış ve satış faturalarını inceleme elemanına götürdüklerini ancak, gerek olmadığı ifade edilerek alınmadığını ileri sürmektedir. Defter ve belgelerin muhafaza biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğünü düzenleyen yasal hükümler karşısında, ileri sürülen bu hususların haklı mazeret olarak kabulü mümkün değildir.

Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun

olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir."

27. Danıştay Dokuzuncu Dairesininin 30/12/2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"Uyumsuzlukta, davacı adına 2009 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2009/ Temmuz -Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen üç kat vergi ziyan cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının; dilekçede ileri sürülen sebeplerle temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30. maddesinde 're'sen vergi tarhi' tanımlanmış, aynı maddenin 3. bendinde, bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması halinde maddi delillerin var olmadığı kabul edileceği açıklanmıştır. Madde hükmüne göre, defter ve belgelerin her ne sebeple olursa olsun ibraz edilmemesi halinde resen takdir sebebi sayılacağı kuşkusuzdur.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinin 1/a bendinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanunun 34. maddesinin 1. bendinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler karşısında katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş, aynı Kanunun 31. maddesinin atıfta bulunduğu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 266. maddesinde, hakimnin özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Olayda, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdire gidilmesi yerinde ise de, davacı tarafından, defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğu, istenmesi halinde ibraz edilebileceği hususunun temyiz aşamasında ileri sürüldüğü görüldüğünden, yukarıda sözü edilen re'sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince yükümlünün defter ve belgelerinin asıllarının istenilmesi, ibraz edilecek olan defter ve belgelerden vergi dairesi de haberdar edilme suretiyle söz konusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtialara ait faturalar olup olmadığı araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve belgeler üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle ortaya çıkacak sonuca göre uyumsuzluk hakkında yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan yapılacak inceleme sonucunda ödenecek katma değer vergisi bulunması halinde kesilecek vergi ziyat cezasının tek kat uygulanması gerektiği açıktır."

28. VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"Davacı adına, sahte fatura kaydı yönünden incelenmek istenen defter ve belgelerini ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek 2009 yılı Ocak ilâ Aralık dönemleri için tekererrür hükümleri (Temmuz ilâ Aralık dönemleri için) dikkate alınarak re'sen salınan üç kat vergi ziyat cezalı katma değer vergileri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 1'inci fıkrası ve mükerrer 355'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarına karşı açılan davada; vergi ziyat cezalı katma değer vergileri yönünden davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı davacı tarafından temyiz edilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanunun 34'üncü maddesinin 1'inci bendinde de yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzı üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmek koşuluyla indirilebileceği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle emtia veya hizmet alışı temsil eden fatura veya yerine geçen belgenin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, katma değer vergisi indirimi yapılabilmesinin ön koşullardır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır. Katma Değer Vergisi Kanununun 34'üncü maddesi uyarınca, bu vergiyi indirim konusu yapacak olanlara yüklenen belgelendirme zorunluluğu dışında, indirim konusu yapılacak verginin gerçekten yüklenilmiş olması da gerekmektedir. Zira 29'uncü madde, mükelleflere yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, bu teslimler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirimine konu yapılmasına olanak tanımıştır. Bu yüzden, gerçekte yapılmış bir teslimde dayanmaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi olanaklı değildir.

Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığının saptanması da öncelikle yükümlülerin yasal defter ve belgelerinin, Vergi Usul Kanununun 227, 171 ve 256'nı maddelerindeki düzenlemelere göre incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinin birinci fıkrası, aynı Kanuna göre tutuldu ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelенmesinin zorunlu olduğunu; 171'inci maddesi ise vergi uygulamaları bakımından yasal defterlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarıyla, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini saptamak, vergi ile ilgili işlemleri belirlemek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve incelemek, bu hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu denetlemek ve incelemek amacını sağlayacak şekilde tutulmasını öngörmüş; bu düzenlemelerin sonucu olarak da mükellefler, 256'nı madde ile saklanması zorunlu her türlü defter, belge ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemi üzerine ibraz ve incelemeye sunmaya mecbur tutulmuştur.

İndirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini; söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığını kanıtlaya yükünün mükellefler üzerinde bırakılması, 3065 sayılı Kanunun 34 ve 29'uncu maddelerindeki özel düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Bu düzenlemelerin öngördüğü zorunluluk, Vergi Usul Kanununun genel düzenlemesi olan ibraz ödevinin öngörülüş amaçları ve uygulama alanlarından farklıdır.

Katma değer vergisi indirimlerinin; ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle kabul edilmemesine dayanan uyumsuzluğun, iki ayrı yasadaki düzenlemelerin birlikte ele alınarak çözümlenmesi; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ilişkin 213 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin de gereğidir. Değinen maddede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceğine değinildikten sonra iktisadi, ticari ve teknik gereklerle uymayan ve olayın özelliğine göre olağan dışı veya alışılmamış bir durumun, iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Defter ve belge isteme yazısının tebliğ edilmesine karşın, onbeş günlük yasal sürede ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle yapılan terhiyata karşı açılan davada; davacı, dava dilekçesinde, indirim konusu yapılan vergileri gerçekten yüklediğini, belgelendirme koşullarının yerine getirildiğini, bu durumun doğruluğunu, yargı yerine sunabileceği defter ve belgeleriyle kanıtlayabileceğini iddia etmiş, temyiz dilekçesinde de bu iddiasını devam ettirmiştir.

3065 sayılı Kanun, 34'üncü maddedeki koşulların varlığını kanıtlayamayan yükümlülere indirim yapma olanağı tanımamakla birlikte, katma değer vergisinin yansuma özelliği, bu vergiye ait yükün, nihai tüketiciye intikal etmesini öngörmektedir. Gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisi indiriminin, salt ön koşulun varlığı kanıtlanmadığı için kabul edilmemesi, verginin yansuma ve nihai tüketici üzerinde bırakılma özelliğini bozacağından davanın, davacı iddiaları doğrultusunda incelenmesi gerekmektedir.

34'üncü maddede öngörülen ön koşulun varlığının, ilk derece yargı yerine ibraz edilen defter kayıtları ve alış belgelerinden saptanabildiği durumlarda, söz konusu verginin gösterildiği belgelerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayanıp dayanmadığının, dolayısıyla gerçekten yüklenilmiş bir vergi olup olmadığının, Vergi Usul Kanununun, vergi idaresine tanıdığı denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilecek nitelik taşıdığı açıktır.

Davacının yargı yerine ibraz edeceği defter ve belgeleri üzerinde vergi idaresine tanınmış yetki ve tekniklerin yargı yerince kullanılması; indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığını ve yüklenilmiş vergi olduğunun, yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılması olamamakla değildir. Esasen davanın; kendisine ibraz edilmemiş olması nedeniyle, yasanın öngördüğü şekilde indirilebilecek vergilerden oluşup oluşmadığı henüz vergi idaresi tarafından belirlenmemiş olan kayıt ve belgeler hakkında, idarenin hiçbir görüş belirtmesine olanak tanımadan sonuçlandırılması da İdari Yargılama Usulü Kanununa uygun düşmeyecektir.

İdari Yargılama Usulü Kanununun, davaların açılması, delillerin toplanması ve ilgililerce sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini öngören 3, 16, 20 ve 21'inci maddelerinde, tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esaslı öngörülmüştür. Bu cümleden olarak, 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında dava konusu işlem ve belgelerin asılları ve örneklerinin dilekçeye karşı taraf sayısından bir fazla sayıda

eklenmesi; 16'ncı maddesinin l'inci fıkrasında dava dilekçesi ve eklerinin birer örneğinin davalıya tebliği; 21'inci maddesinde ise dilekçe ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin, bunların zamanında verilmesine imkan bulunmadığına kanaat getirilmesi halinde kabulü ile karşı tarafa tebliği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verilirken değerlendirilmesi gerekmektedir.

İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafın davasına kamt olmak üzere ilk derece yargı yerine sunabileceğini bildirdiği ancak, daha önce vergi idaresine ibraz edilmemiş defter ve belgelerin gerçekten yapılmış bir teslim dayanıp dayanmadığının ortaya konulmasına bağlı olup, vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği bu defter ve belgeler üzerinde, gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, Vergi Usul Kanununun kendisine tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağına kuşku yoktur.

Bu durumda, vergi mahkemesince, davacının, 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 göre kaydedilip edilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçek olup olmadığına ilişkin herhangi bir saptama yapılmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır.

Öte yandan, vergi ziyat cezasının (Temmuz ilâ Aralık dönemleri için) tekrarrü nedeniyle artırılarak kesildiği anlaşıldığından yeniden verilecek kararda bu hususun göz önünde bulundurulması gerektiği açıktır."

29. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun (İBK) 25/7/2019 tarihli ve 30842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 8/2/2019 tarihli ve E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararının ilgili kısmı şöyledir:

"V. KONUNUN ESAS YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

A. MÜCBİR SEBEBİN VARLIĞI NEDENİYLE DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMESİ İBRAZ EDİLEMEMESİ HALİ:

I. DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde, katma değer vergisi mükelleflerine, vergiye tabi işlemler üzerinden tahsil edip vergi dairesine beyan ederek ödemek zorunda oldukları katma değer vergisinden, aynı Kanun'un 29. maddesinde sayılan teslim ve hizmetler dolayısıyla yükledikleri katma değer vergisini, aynı Kanun'un 34. maddesinde belirtilen şartlarla indirebilme imkanı getirilmiştir.

Katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmek için, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilme ve bu vesikaların kanonî defterlere kaydedilme şartı aranmıştır.

Beyan esasına dayalı olan Türk vergi sisteminde, idarece aksi ortaya konulmadığı müddetçe, mükellefler beyanlarının doğruluğu karinesinden yararlanırlar. Bu ilkedden

hareketle, beyanları üzerinden yasal haktan yararlanarak mükelleflerin defter ve belgeleri, zamanasını süresi içinde vergi idaresinin incelemeye yetkili elemanları tarafından her zaman incelenebilir. Böyle bir inceleme için defter ve belgelerin, mükelleften istenildiğinde incelemeye yetkili olanlara ibrazı zorunludur. Defter ve belgelerini haklı bir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler, beyanlarının doğruluğu karinesinden yararlanamazlar.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasını üçüncü bendinde, bu Kanun'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmuş veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re'sen tarh sebepleri arasında sayılmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Kanun'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden herhangi birisinin bulunması, vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek sebep olarak kabul edilmiştir. O halde mücbir sebep halinin varlığını ispatlayabilen bir mükellefin vergi ödevini yerine getirmediğinden bahsedilemeyecektir.

Mücbir sebep halinin varlığının ispatı, mutlak bir şekil şartına bağlanmamış olup, ticaret mahkemelerinden alınacak zayıf belgesiyle ispat edilebileceği gibi, olayın özelliğine göre ilgili resmi makamlardan alınan ve hukuken itibar edilebilir nitelikteki belgelerle de ispat edilebilir. İspat vasıtalarının niteliği, olayın özelliğine göre, görevli yargı yerlerinde değerlendirilecektir.

Buna göre, katma değer vergisi indiriminden yararlanmış bir mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığının tespiti amacıyla, defter ve belgelerinin ibrazı istenildiğinde, 213 sayılı Kanun'da tanımlanmış mücbir sebep hallerinden biri sebebiyle defter ve belgeleri zayıf olan bir mükellefin, ibraz ödevini yerine getirmesi beklenemez. Böyle bir nedenden dolayı, ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle adına tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesi hukuka uygun düşmeyecektir.

Defterlerle hürlikte zayıf olan ve katma değer vergisi indirimine esas olan alış belgelerinin, alış yapılan mükelleflerden temin edilerek inceleme elemanına veya mahkemeye ibrazını beklemek de gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır. Zira, alım yapılan mükelleflerin bazen faaliyetini terk etmeleri veya bulunamamaları, bazen de belge asıllarını vermemeleri gibi sebeplerle bu belgeler temin edilememektedir. Dava aşamasında mahkemece, bu belgelerin temin edilmesinin davacıdan istenildiği durumlarda, alım yapılan mükelleflerin defter belge saklama yükümlülük süresi de çoğu zaman dolduğundan, istenilen belgelerin temin edilmesi imkansız hale gelmektedir.

2. SONUÇ:

Bu durumda, mücbir sebebin varlığı halinde:

1- Defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesinin re'sen tarh nedeni olduğuna oyçokluğuyla.

2- İspat kulfeti 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 tarih ve E:2017/428, K:2017/636 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine ...

B. MÜCBİR SEBEP OLMAKSIZIN DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMAYA İBRAZ EDİLMEMESİ HALİ:

1. DEĞERLENDİRME:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanun'un 34. maddesinin birinci bendinde de, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmek koşuluyla indirilebileceği kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemeler nedeniyle emtia veya hizmet alışı temsil eden fatwa veya yerine geçen belgenin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, katma değer vergisi indirimini yapılabilesinin ön koşullardır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde bu vergiyi indirim konusu yapacak olanlara yüklenen belgelendirme zorunluluğu dışında, indirim konusu yapılacak verginin gerçekten yüklenilmiş olması da gerekmektedir. Zira, 29. madde mükelleflere, yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, bu teslimler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirime konu yapılmasına imkan tanımıştır. Bu yüzden, gerçekten yapılmış bir teslim dayanamaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi mümkün değildir.

Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının saptanması da öncelikle mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 227., 171. ve 256. maddelerindeki düzenlemelere göre incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin birinci fıkrası, aynı Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelennesinin zorunlu olduğunu; 171. maddesi ise, vergi uygulaması bakımından yasal defterlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarıyla, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili işlemleri belirlemek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve incelemek, bu hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu denetlemek ve incelemek amacını sağlayacak şekilde tutulmasını öngörmüştür.

Anılan düzenlemelerin sonucu olarak 256. maddede, saklanması zorunlu her türlü defter, belge ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemi üzerine ibraz ve incelemeye sunmaya mecbur tutulan vergi mükelleflerince, bu zorunluluğun haklı bir neden olmaksızın yerine getirilmemesi, vergi idaresinin denetiminden kaçınmak ve gizlenmek istenen durumların, karşı inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasını da önlemek anlamını taşıyacaktır. Bu yüzden Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin, yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceğine değinildikten sonra iktisadi, ticari ve teknik

icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun, iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Vergi idaresine verilen katma değer vergisi beyannamelerinde yüklenilmiş vergi olarak indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinden ve söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığını ise 29. maddesinden dolayı kanıtlamak zorunda olan taraf vergi mükellefleridir. Bu konuda inceleme yapılmak üzere istenen defter ve belgelerini herhangi bir neden göstermeksizin ibraz etmeyen mükellefler, yaptığı indirimin ön koşulunun varlığını belgeleyememiş, aynı nedenle verginin gerçekten yüklenildiğini vergi idaresine kanıtlayamamıştır. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle bu belgelerin ne biçimsel yönden, ne kapsadığı emtia alışının gerçekliği yönünden incelenmesine olanak tanınmıştır. Bu nedenle vergi idaresince, indirim konusu vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve defterlere usulüne uygun olarak kaydedildiğini defter ve belgeleriyle kanıtlayamayan mükellefler adına, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesindeki ön koşulların varlığının kanıtlanmamasından dolayı katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek cezalı tarhiyatlara tabi olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde öngörülen ön koşulun varlığı, yargı yerine ibraz edilen defter kayıtları ve alış belgelerinden saptanabileceği halde beyannamede indirim konusu yapılan söz konusu verginin gösterildiği belgelerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayanıp dayanmadığı, dolayısıyla yüklenilmiş bir vergi olup olmadığı hususu Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda değinilen kuralları uyarınca, aynı Kanun'da vergi idaresine tanınmış denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilecek nitelik taşımaktadır.

Tarhiyata karşı açılan davalarda ise, davacılar indirim konusu yapılan vergilerin gerçekten yüklenildiğini, Kanun'un öngördüğü belgeleme koşullarının yerine getirildiğini yargı yerine sunabileceği defter ve belgeleriyle kanıtlayabileceklerini iddia etmektedirler. 3065 sayılı Kanun, 34. maddesindeki koşulların varlığını kanıtlayamayan yükümlülere indirim yapma olanağı tanımamakla birlikte, katma değer vergisinin yansımaya özelliği bu vergiye ait yükün, nihai tüketiciye intikal etmesini öngörmektedir. Gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisi indiriminin, salt ön koşulun varlığı kanıtlanmadığı için reddedilmesi, katma değer vergisinin yansımaya ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini hooacağından davacıların bu yöndeki iddialarının incelenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, yazılı yargılama yöntemini benimseyen İdari Yargılama Usulü Kanunu, davaların açılması, delillerin toplanması ve ilgililerce sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini öngören 3, 16, 20 ve 21. maddelerinde, tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esasını öngörmüştür. Bu cümleden olarak, 3. maddesinin üçüncü fıkrasında, dava konusu işlem ve belgelerin asılları ve örneklerinin dilekçeye karşı taraf sayısından bir fazla sayıda eklenmesi; 16. maddesinin birinci fıkrasında, dava dilekçesi ve eklerinin birer örneğinin davalıya tebliği; 21. maddesinde ise dilekçe ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin, bunların zamanında verilmesine imkan bulunmadığına kanaat getirilmesi halinde kabulü ile karşı tarafı tebliği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verilirken değerlendirilmesi icap etmektedir.

Davacılar tarafından daha önce vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, gerçek bir ticari harekete ve teslimde dayanıp dayanmadığı konusundaki saptama ancak her türlü imkan ve yetki ile donatılmış vergi idaresi tarafından yapılacak incelemeyle ortaya

konulabileceğinden, vergi mahkemesine sunulacak defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması bu amacın sağlanması için gereklidir. Yapıldığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşılabileceği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanunu'nun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağında kuşku yoktur. Vergi mahkemesi tarafından, yukarıdaki saptamalardan sonra durum gerektirdiği takdirde diğer kanunların, 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesinin birinci fıkrası uyarınca elde edilmesi mümkündür. Burada yargı organınca, idarenin yerine geçerek herhangi bir inceleme yapılmamakta, ödenmesi gereken verginin doğruluğu konusunda yargısal denetim yapılmakta olup, bu da İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan doğmaktadır.

2. SONUÇ:

Belirtilen hukuksal nedenlerle, müebir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katna değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler 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, bu konuda oluşan içtihat aykırılığının, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine..."

V. İNCELEME VE GEREKÇE

30. Mahkemenin 9/6/2020 tarihinde yapmış olduğu toplantıda başvuru incelenip gereği düşünüldü:

A. Başvurucunun İddiaları

31. Başvurucu; Vergi Dairesi Müdürlüğünce incelenmek amacıyla defter ve belgelerinin ibrazının istenmesi üzerine bir yanlış anlama sonucu bu istemin gereğini yerine getiremediğini, kendisine ek bir süre verilmeden inceleme raporu düzenlenerek salınan vergi ve cezalar için ihbarnamelerin tebliğ edildiğini belirtmiştir. Başvurucu; açtığı davaların haksız olarak reddedildiğini, temyiz incelemesi sırasında muhasebe kayıtlarını elektronik ortamda ibraz ettiğini, ayrıca istenmesi hâlinde kanuni defter ve belgeleri fiziki ortamda da ibraz edebileceğini beyan etmesine rağmen bu kayıt ve belgelerin maddi delil olarak kabul edilip incelenmediğini ifade etmiştir. Öte yandan temyiz mahkemesinin içtihat değişikliğine giderek önceki kararlarının aksine bir karar verdiğini ifade etmiştir. Anayasa Mahkemesinin 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesinin birinci fıkrasında yer alan "Haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir." yönündeki hükmü iptal eden kararı dikkate alınmayarak kesinleşmemiş vergi alacağı için tüm hesaplarına el konulmak suretiyle ticari faaliyetinin sekteye uğratıldığını, bu nedenlerle Anayasa'nın 10., 17., 35. ve 36. maddelerinde düzenlenen kanun önünde eşitlik, maddi ve manevi varlığın korunması, mülkiyet ve adil yargılanma haklarının ihlal edildiğini ileri sürmüştür.

B. Değerlendirme

32. Anayasa'nın "*Hak arama hürriyeti*" kenar başlıklı 36. maddesinin birinci fıkrası şöyledir:

"Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir."

33. Anayasa Mahkemesi, olayların başvuru tarafından yapılan hukuki nitelendirmesi ile bağlı olmayıp olay ve olguların hukuki tavsifini kendisi takdir eder (*Tahir Canan*, B. No: 2012/969, 18/9/2013, § 16). Başvurucu, ilgili dönem defter ve belgelerini vergi incelemesi için ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle adına salınan vergi ile kesilen cezaların kaldırılması istemiyle açtığı davalar sırasında, elektronik ortamda tutulan kanuni defter kayıtlarını incelenmek üzere dilekçe ekinde sunduğunu ve istenmesi hâlinde fiziki ortamda mevcut kanuni defter ve belgelerini de sunacağını beyan etmesine rağmen Danıştayın diğer dairelerince benimsenen içtihadın aksine olacak şekilde yargılama aşamasında defter ve belgelerini sunmasına imkân tanınmadığını ileri sürmüştür. Bu bağlamda başvurunun iddiaları Danıştay daireleri arasında süregelen görüş ayrılığından kaynaklandığından iddiaların hakkaniyete uygun yargılanma hakkı kapsamında değerlendirilmesi uygun görülmüştür.

1. Kabul Edilebilirlik Yönünden

34. Açıkça dayanaktan yoksun olmadığı ve kabul edilemezliğine karar verilmesini gerektirecek başka bir neden de bulunmadığı anlaşılan hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın kabul edilebilir olduğuna karar verilmesi gerekir.

2. Esas Yönünden

a. Genel İlkeler

35. Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasında; herkesin davacı ve davalı olarak yargı organlarına başvurabilme ve bunun doğal sonucu olarak da iddia, savunma ve adil yargılanma hakkı güvence altına alınmıştır. 3/10/2001 tarihli ve 4709 sayılı Kanun'un Anayasa'nın 36. maddesinin birinci fıkrasına "*ve adil yargılanma*" ibaresinin eklenmesine ilişkin 14. maddesinin gerekçesine göre "*değişiklikle Türkiye Cumhuriyeti'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelere de güvence altına alınmış olan adil yargılama hakkı metne dâhil*" edilmiştir. Dolayısıyla Anayasa'nın 36. maddesinde herkesin adil yargılanma hakkına sahip olduğu ibaresinin eklenmesinin amacının Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde düzenlenen adil yargılanma hakkını anayasal güvence altına almak olduğu anlaşılmaktadır (*Yaşar Çoban* [GK], B. No: 2014/6673, 25/7/2017, § 54).

36. Adil yargılanma hakkı, uyumsuzlukların çözümlenmesinde hukuk devleti ilkesinin gözetilmesini gerektirmektedir. Anayasa'nın 2. maddesinde Cumhuriyet'in nitelikleri arasında sayılan hukuk devleti ilkesi, Anayasa'nın tüm maddelerinin yorumlanması ve uygulanmasında gözönünde bulundurulması zorunlu olan bir ilkedir.

37. Bu noktada hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır (AYM. E.2008/50, K.2010/84, 24/6/2010; E.2012/65, K.2012/128, 20/9/2012). Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk

normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/5/2013).

38. Hukuk kurallarının ne şekilde yorumlanacağı veya birden fazla yorumunun mümkün olduğu durumlarda bu yorumlardan hangisinin benimseneceği derece mahkemelerinin yetkisinde olan bir husustur. Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuruda derece mahkemelerince benimsenen yorumlardan birine üstünlük tanınması veya derece mahkemelerinin yerine geçerek hukuk kurallarını yorumlaması bireysel başvurunun amacıyla bağdaşmaz. Anayasa Mahkemesinin kanunilik ilkesi bağlamındaki görevi, hukuk kurallarının birden fazla yorumunun varlığının hukuki belirlilik ve öngörülebilirliği etkileyip etkilemediğini tespit etmektir (*Mehmet Arif Madenci*, B. No: 2014/13916, 12/1/2017, § 81).

39. Yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtmaya yönüyle olumludur. Ancak uygulamadaki birlikteliği sağlaması beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşması, bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde bozulacağı gibi ihtimale dayalı ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkarır. Bu ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecektir. Ayrıca böyle bir algının toplumda yerleşmesi hâlinde bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven zarar görebilir (*Türkan Bal [GK]*, B. No: 2013/6932, 6/1/2015, § 64).

40. Anayasa Mahkemesi bu noktada derece mahkemelerinin hukuk kurallarını yorumlamasından kaynaklanan içtihat farkının süregelen bir hâl aldığı, başka bir anlatımla kısa sayılamayacak bir zaman dilimi içinde uygulamada birliğin sağlanmadığı durumlarda uygulamadaki tutarsızlıkları ortadan kaldıracak nitelikteki tedbirlerin önemine işaret etmektedir (*Yasemin Bodur*, B. No: 2017/29896, 25/12/2018, § 43).

41. Hukukun üstünlüğü ilkesi gereği yargı sistemine olan güveni sağlamak ve korumakla yükümlü olan devlet, aynı yargı koluna dâhil mahkemeler arasındaki derin ve süregelen içtihat farklılıklarını ortadan kaldıracak nitelikte bir mekanizmayı kurmak ve bu mekanizmanın etkin bir şekilde işleyişini sağlayacak düzenlemeler yapmakla yükümlüdür. Bu yükümlülük, adil yargılanma hakkının güvencelerinden biri olarak kabul edilmelidir. (*Engin Selek*, B. No: 2015/19816, 8/11/2017, § 58).

42. Anayasa Mahkemesi daha önce içtihat farklılıkları yönünden yüksek mahkemelerin görevine dikkat çekmiş ve yüksek mahkemelerin oynaması gereken rolün tam da yargı kararlarından doğabilecek içtihat farklılıklarına bir çözüm getirmek olduğunu açıklamıştır. Bununla birlikte yeni kabul edilmiş bir kanunun yorumlanmasında olduğu gibi bazı hâllerde içtihadın müstakar hâle gelmesinin belirli bir zamanı gerektirdiğini ifade etmiştir (*Türkan Bal*, § 56).

43. Öte yandan Anayasa Mahkemesi, içtihat farklılığını değerlendirdiği bir kararında Yargıtayın istikrarlı olarak uygulanan içtihattan ayrılarak yeni bir yaklaşımı benimsemesi hâlinde kamuoyu nezdinde yargıya olan güvenin muhafaza edilmesi

bakımından yeni yaklaşımın istikrarlı bir şekilde uygulanması gerektiğine dikkat çekmiş ve içtihat değişikliği sonucunda benimsenen yaklaşımın uygulamada birliği sağlamakla görevli yüksek mahkemeler tarafından istikrarlı olarak uygulanmamasının adil yargılanma hakkını ihlal edebileceğine karar vermiştir (*Hakan Altınca* [GK], B. No: 2016/13021, 17/5/2018, § 48).

b. İlkelerin Olaya Uygulanması

44. Başvurucunun sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunan bir şirketten aldığı faturalar nedeniyle 2008, 2009 ve 2010 yılı hesap ve işlemleri incelenmeye başlanmıştır. Başvurucudan incelenmek üzere ilgili dönem defter ve belgelerinin vergi inceleme elemanına ibraz etmesi istenmiştir. Başvurucu, defter ve belgelerini vergi inceleme elemanlarına ibraz etmemiştir. Bunun üzerine başvurucu hakkında ilgili dönemlerde indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin indiriminin reddi suretiyle cezalı tarhiyatlar yapılmıştır.

45. Mahkeme inceleme aşamasında ibrazı istenen kanuni defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indiriminin reddi suretiyle yapılan tarhiyatların hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşmıştır.

46. İnceleme sırasında herhangi bir mücbir sebep bulunmadığı hâlde başvurucu tarafından ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargılama aşamasında incelemeye tabi tutulup tutulmayacağı hususunun vergi mevzuatının yorumlanmasına ilişkin olduğunun ve derece mahkemelerinin yetkisinde kaldığının altı çizilmelidir. Bununla birlikte uyumsuzlukta uygulanacak hukuk kurallarının yorumunda yeknesaklığın sağlanamaması, derin ve süregelen içtihat farklılığının bulunması hâllerinde yargılamanın hakkaniyeti zedelenebileceğinden bu durumun artık kanun yolunda gözetilmesi gereken hususların incelenmesi yasağı kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır.

47. Başvurucu, Mahkemenin yaklaşımının yerleşik içtihadı aykırı olduğunu öne sürmüştür. Bu itibarla somut başvuruda öncelikle derin ve süregelen bir içtihat farklılığının varlığı, içtihat farklılığı nedeniyle meydana gelen tutarsızlıkların üstesinden gelinmesi için bir mekanizmanın bulunup bulunmadığı, böyle bir mekanizma var ise bu mekanizmanın işletilip işletilmediği incelenmelidir.

48. Vergi yargısında, kanuni defter ve belgelerin mücbir sebep hâli olmaksızın vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi sebebiyle mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı katma değer vergisine yönelik olarak açılan davada söz konusu defter ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda vergi mahkemesinin nasıl bir karar vermesi gerektiği konusunda süregelen bir görüş ayrılığının bulunduğu görülmektedir. Bir görüşe göre kanuni defter ve belgelerin mücbir sebep hâli olmaksızın inceleme elemanına ibraz edilmemesi durumunda resen tarh sebebi oluşacağından bunların sonradan vergi mahkemesine ibraz edilmesinin resen tarh sebebine hiçbir etkisi bulunmamakta ve vergi mahkemesince mükellefin beyannamelerinde indirim konusu ettiği katma değer vergisini gerçekten yüklenip yüklenmediği incelenmeksizin davanın reddi gerekmektedir (bkz., §§ 24-26).

49. Buna mukabil katma değer vergisinin amacından hareket eden diğer görüşe göre katma değer vergisi yansıtılmalı bir vergi olup gerçekte nihai tüketici tarafından yüklenilmesi

kanun koyucu tarafından öngörülmüştür. Kanuni mükellefin yüklendiği katma değer vergisini defter ve belgelere kaydetmesi verginin gerçekten yüklendiğinin kanıtlanması bakımından önem taşıyan bir önkoşul olup gerçekten vergiyi yüklenen kanuni mükellefin salt bu önkoşulu yerine getirmemesi sebebiyle vergiyi yüklediğini kanıtlayamadığı sonucuna ulaşılması katma değer vergisinin amacıyla bağdaşmamaktadır. Bu durumda, katma değer vergisini gerçekten yüklediğini iddia eden bir mükellefe bu iddiasını ispatlamasına fırsat tanınmalıdır. Vergi mahkemesi, idareye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin kendisine ibraz edilmesi halinde resen araştırma yetkisini de kullanarak başvuruçunun indirimi reddedilen katma değer vergisini gerçekten yüklenip yüklenmediğini araştırma yükümlülüğü altındadır (bkz. § 27) Nitekim VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararı da bu yöndedir (bkz. § 28).

50. Dolayısıyla kanuni defter ve belgelerin mücbir sebep hâli olmaksızın vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi sebebiyle mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi surtiyle yapılan cezalı katma değer vergisine karşı açılan davada söz konusu defter ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda vergi mahkemesinin bunları inceleyip inceleyemeyeceği konusunda derin ve süregelen bir içtihat farklılığının bulunduğu açıktır. Anılan içtihat farklılığı 213 ve 3065 sayılı Kanunların yorumundan kaynaklanmaktadır.

51. Bir hukuk sisteminde bölgesel veya görevsel yetki farklılıkları sebebiyle yargı içtihatlarında farklılıkların oluşabilmesi doğaldır. Esas itibarıyla hukuk kurallarının yorumlama ve uygulama yetkisine sahip olan Danıştayın içtihat değişikliğine gitmiş olması tek başına adil yargılanma hakkının ihlali olarak kabul edilemez. Ancak bu yargısal içtihat farklılıklarının hukuk güvenliği ve hukuki belirlilik ilkelerini zedelememesi için en önemli görev yüksek mahkemelere düşmektedir. Yüksek mahkemeler, yargı sistemine olan güveni sağlamak amacıyla aynı yargı koluna dâhil mahkemeler arasındaki derin ve süregelen içtihat farklılıklarını ortadan kaldıracabilecek nitelikteki mekanizmaları çalıştırarak söz konusu içtihat farklılıklarını ortadan kaldırmalıdır. Dolayısıyla yargılamanın hakkaniyeti bağlamında hukuk devleti ile hukuk güvenliği ilkelerine uyulduğundan söz edilebilmesi için öncelikli olan, ilgili yargısal süreçte oluşabilecek içtihat farklılığının giderilmesidir.

52. Nitekim defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açtığı davada defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği konusunda yaşanan içtihat farklılığını gidermek için içtihadı birleştirme yolunun işletildiği görülmektedir. İBK 8/2/2019 tarihli kararıyla VDDK'nın 13/12/2017 tarihli ve E.2017/627, K.2017/623 sayılı kararında da benimsenen ikinci görüş doğrultusunda içtihadı birleştirmiştir. İBK'nın anılan kararında da katma değer vergisine ait yükün nihai tüketiciye intikal etmesinin öngörüldüğü, yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisinin indiriminin salt önkoşulun yerine getirilmemiş olması sebebiyle reddedilmesinin katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacağı ifade edilmiştir (bkz. § 29).

53. Bununla birlikte belirtilen konudaki görüş ayrılığının içtihat farklılığının derinleşmesini önleyecek bir sürede giderilemediği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle farklı mahkemeler arasında görüş ayrılığının, bunun makul karşılanabildiği bir süreden sonra giderildiği anlaşılmaktadır. 3065 sayılı Kanun 1984 tarihinden beri yürürlüktedir. Otuz yılı aşkın bir süre, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatının iptali istemiyle açtığı davada defter ve belgelerin incelenip

incelenemeyeceği hususuna ilişkin içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanması bakımından oldukça uzundur. Bu süre zarfında kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmuştur. İçtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.

54. Açıklanan gerekçelerle başvurusunun Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar verilmesi gerekir.

3. 6216 Sayılı Kanun'un 50. Maddesi Yönünden

55. 30/3/2011 tarihli ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun'un 50. maddesinin ilgili kısmı şöyledir:

“(1) Esas inceleme sonunda, başvurusunun hakkının ihlal edildiğine ya da edilmediğine karar verilir. İhlal kararı verilmesi hâlinde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yapılması gerekenlere hükmedilir...”

“(2) Tespit edilen ihlal bir mahkeme kararından kaynaklanmışsa, ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldırmak için yeniden yargılama yapmak üzere dosya ilgili mahkemeye gönderilir. Yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmayan hâllerde başvurucu lehine tazminata hükmedilebilir veya genel mahkemelerde dava açılması yolu gösterilebilir. Yeniden yargılama yapmakla yükümlü mahkeme, Anayasa Mahkemesinin ihlal kararında açıkladığı ihlali ve sonuçlarını ortadan kaldıracak şekilde mümkünse dosya üzerinden karar verir.”

56. Başvurucu, ihlalin tespiti ile maddi ve manevi tazminat talebinde bulunmuştur.

57. Anayasa Mahkemesinin *Mehmet Doğan* ([GK], B. No: 2014/8875, 7/6/2018) kararında ihlal sonucuna varıldığında ihlalin nasıl ortadan kaldırılacağı hususunda genel ilkeler belirlenmiştir. Anayasa Mahkemesi diğer bir kararında ise bu ilkelerle birlikte ihlal kararının yerine getirilmemesinin sonuçlarına da değinmiş ve bu durumun ihlalin devamı anlamına geleceği gibi ilgili hakkın ikinci kez ihlal edilmesiyle sonuçlanacağına da işaret etmiştir (*Aliğül Alkaya ve diğerleri* (2), B. No: 2016/12506, 7/11/2019).

58. Bireysel başvuru kapsamında bir temel hakkın ihlal edildiğine karar verildiği takdirde ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırıldığından söz edilebilmesi için temel kural mümkün olduğunca eski hâle getirmenin yani ihlalden önceki duruma dönülmesinin sağlanmasıdır. Bunun için ise öncelikle ihlalin kaynağı belirlenerek devam eden ihlalin durdurulması, ihlale neden olan karar veya işlemin ve bunların yol açtığı sonuçların ortadan kaldırılması, varsa ihlalin sebep olduğu maddi ve manevi zararların giderilmesi, ayrıca bu bağlamda uygun görülen diğer tedbirlerin alınması gerekmektedir (*Mehmet Doğan*, §§ 55, 57).

59. İhlalin mahkeme kararından kaynaklandığı veya mahkemenin ihlali gideremediği durumlarda Anayasa Mahkemesi 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 79. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere

kararın bir örneğinin ilgili mahkemeye gönderilmesine hükmeder. Anılan yasal düzenleme, usul hukukundaki benzer hukuki kurumlardan farklı olarak ihlali ortadan kaldırmak amacıyla yeniden yargılama sonucunu doğuran ve bireysel başvuruya özgülenen bir giderim yolunu öngörmektedir. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi tarafından ihlal kararına bağlı olarak yeniden yargılama kararı verildiğinde usul hukukundaki yargılamanın yenilenmesi kurumundan farklı olarak ilgili mahkemenin yeniden yargılama sebebinin varlığını kabul hususunda herhangi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla böyle bir karar kendisine ulaşan mahkemenin yasal yükümlülüğü, ilgilinin talebini beklemeksizin Anayasa Mahkemesinin ihlal kararı nedeniyle yeniden yargılama kararı vererek devam eden ihlalin sonuçlarını gidermek üzere gereken işlemleri yerine getirmektir (*Mehmet Doğan*, §§ 58, 59; *Aliğül Alkaya ve diğerleri (2)*, §§ 57-59, 66, 67).

60. İncelenen başvuruda hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiği sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla ihlalin mahkeme kararından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

61. Bu durumda hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlalinin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmasında hukuki yarar bulunmaktadır. Yapılacak yeniden yargılama ise bireysel başvuruya özgü düzenleme içeren 6216 sayılı Kanun'un 50. maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre ihlalin ve sonuçlarının ortadan kaldırılmasına yöneliktir. Bu kapsamda yapılması gereken iş yeniden yargılama kararı verilerek Anayasa Mahkemesini ihlal sonucuna ulaştıran nedenleri gideren, ihlal kararında belirtilen ilkelere uygun yeni bir karar verilmesinden ibarettir. Bu sebeple kararın bir örneğinin Adana 1. Vergi Mahkemesine gönderilmesine karar verilmesi gerekir.

62. Yeniden yargılama yapılmasına karar verilmesi adil yargılanma hakkı kapsamındaki hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlalinin giderimi bakımından yeterli görüldüğünden başvurusunun tazminat taleplerinin reddine karar verilmesi gerekir.

63. Dosyadaki belgelerden tespit edilen 5.899.40 TL harçtan oluşan yargılama giderinin başvurucuya ödenmesine karar verilmesi gerekir.

VI. HÜKÜM

Açıklanan gerekçelerle;

A. Hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin iddianın **KABUL EDİLEBİLİR OLDUĞUNA**,

B. Anayasa'nın 36. maddesinde hüküm altına alınan adil yargılanma hakkı kapsamındaki hakkaniyete uygun yargılanma hakkının **İHLAL EDİLDİĞİNE**,

C. Kararın bir örneğinin adil yargılanma hakkı kapsamındaki hakkaniyete uygun yargılanma hakkının ihlalinin ve sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere Adana 1. Vergi Mahkemesine **GÖNDERİLMESİNE**,

D. Başvurucunun tazminat taleplerinin **REDDİNE**,

E. 5.899.40 TL harçtan oluşan yargılama giderinin başvurucuya **ÖDENMESİNE**,

F. Ödemenin, kararın tebliğini takiben başvuru tarihinden itibaren dört ay içinde yapılmasına, ödemede gecikme olması hâlinde bu sürenin sona erdiği tarihten ödeme tarihine kadar geçen süre için yasal **FAİZ UYGULANMASINA**,

G. Kararın bir örneğinin Adalet Bakanlığına GÖNDERİLMESİNE 9/6/2020 tarihinde OYBİRLİĞİYLE karar verildi.

Başkan
Hasan Tahsin GÖKCAN

Üye
Burhan ÜSTÜN

Üye
Hicabi DURSUN

Üye
Muammer TOPAL

Üye
Yusuf Şevki HAKYEMEZ