

**VERGİ İNCELEMESİ SIRASINDA İBRAZ EDİLMİYEN  
DEFTER, KAYIT VE BELGELERİN  
YARGILAMA AŞAMASINDA  
VERGİ YARGISI ORGANLARINA İBRAZİ\***

**Dr. Öğr. Üyesi Yıldırım TAYLAR\*\***

**Öz**

*Defter ve belge düzeniyle amaçlanan, defter ve belgelerin yardımıyla mükellef veya onunla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili hesap ve durumlarının ortaya çıkarılmasına olanak veren bir sistem kurulmasıdır. Bu sistemin amacı ise vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin defter ve belgelerin yardımıyla tespit edilmesidir. Vergi yargılamasında ispatın konusunu vergiyi doğuran olay oluşturduğundan, vergiyi doğuran olayın tespitinde araç olarak yararlanılabilen defter ve belgeler de en önemli ispat aracıdır.*

*Çalışma kapsamında vergi incelemesi sırasında ibraz edil(e)meyen defter, belge ve kayıtların yargılama aşamasında yargı organlarına ibraz edilip edilemeyeceği konusunda değerlendirme ve tespitler yapılmakta, bazı çözüm önerilerinde bulunmaktadır. Bu çerçevede çalışma konusu olan yargı mercilerine ibrazın mümkün olup olmadığı doktrin ve yargı uygulamaları çerçevesinde açıklanmaya çalışılmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler**

*Vergi hukuku, defter-kayıt ve belgeler, ibraz, vergi incelemesi, vergi yargısı organları*

---

\* Bu makalenin kaynağını, 10-14 Mayıs 2017 tarihleri arasında Antalya'da yapılan 32. Uluslararası Maliye Sempozyumunda sunulan tebliğ oluşturmaktadır.

\*\* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi (e-posta: yildirim.taylar@deu.edu.tr) (Makalenin Geliş Tarihi: 30.07.2018) (Makalenin Hakemlere Gönderim Tarihleri: 01.08.2018-01.08.2018/Makale Kabul Tarihleri: 02.08.2018-06.08.2018)

**SUBMISSION OF BOOKS, RECORDS AND DOCUMENTS NOT  
SUBMITTED DURING TAX INSPECTION TO THE TAX  
JUDICIARY ORGANS DURING JUDGEMENT PROCESS**

**Abstract**

*The purpose of book and document method is to establish a system allowing determination of taxes and relevant accounts and statuses of taxpayers and third parties in relation with taxpayers by means of records and documentation. The aim of this system is to determine the true nature of taxable event with the help of books and documents. Since subject of proof in tax judgement is the taxable event, the books and documents serving as the means of determination of such events constitute the most important means of proof.*

*This study includes some assessments and determinations regarding whether books, documents and records which were not/could not be presented during tax examination can be presented to judiciary organs during judgement process or not, and recommends several solutions. In this scope, we shall endeavour to explain whether presentation to judiciary authorities, subject of this study, is possible in the context of doctrine and judiciary practices.*

**Keywords**

*Tax Law, Books-records and documents, Submission, Tax Inpection, Tax judiciary organs*

## GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi, birkaç istisna hariç tutulacak olursa, genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esas, vergi kanunlarına ilişkin uygulamaların, bu kanunların emrettiği maddi ve şekli mükellefiyetlerin vergi ödevlileri tarafından yerine getirilmesini gerektirmektedir. Bu sistemde vergi mükellefi, vergiye tâbi işlemlerini kendisi belgelendirmekte, belgelerini kanunlara uygun bir şekilde defterlerine intikal ettirmekte, defterlerini tasdik ettirmekte, defter-kayıt ve belgelerine uygun beyanname düzenlemekte ve bu beyannameleri vergi dairesine yine vergi kanunlarında emredilen zamanlarda iletmektedir. Görüldüğü üzere Türk Vergi Sisteminin esasını oluşturan beyan esas, aslında vergi mükellefine güven duyan bir sistemi ifade etmektedir.

Beyan sisteminin etkinliği, bir ölçüde mükellef ve/veya sorumlu tarafından gerçekleştirilen işlemlerin etkin bir şekilde denetlenmesine dayandığından, vergi denetimi beyan sistemini tamamlayan bir unsur olmaktadır. Gerçekten de etkin bir denetimle desteklenmeyen beyan sistemi, vergi kaçakçılığının artması şeklinde sonuçlar doğuran vergiye karşı negatif tepkilerin gelişmesine yol açacaktır. Bu sebeptir ki Türk Vergi Sisteminde beyan sisteminin sakıncalarının giderilebilmesi amacıyla, vergi idaresine bazı denetim yetkileri tanınmış olup, bu yetkiler çerçevesinde idarece tarhiyat işlemleri gerçekleştirilebilmekte (VUK. m. 29, 30, mükerrer 30) ve idari para cezası niteliğindeki vergi cezaları kesilebilmektedir. Vergi denetimleri, vergi ödevlilerinin vergi kanunlarına göre tutmak ve muhafaza etmek zorunda oldukları defter, kayıt ve belgeler üzerinde gerçekleştirildiğinden, “gerçek usulde vergilendirme” sistemin ana çatısını oluşturmaktadır.

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içinde kanunlarda belirtilen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı, mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili işlemlerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap sonuçlarının denetlenmesi, incelenmesi ve tespitinin sağlanmasıdır<sup>1</sup>. Diğer bir ifadeyle, defter ve belge düzeniyle amaçlanan, defter ve belgelerin yardımıyla mükellef veya onunla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili hesap ve durumlarının ortaya çıkarılmasına olanak veren bir sistem kurulmasıdır. Bu sistemin amacı ise vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin defter ve belgelerin yardımıyla tespit edilmesidir. Vergi yargıla-

<sup>1</sup> Bkz. **Karakoç**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, s. 397.

masında ispatın konusunu vergiyi doğuran olay oluşturduğundan, vergiyi doğuran olayın tespitinde araç olarak yararlanılabilen defter ve belgeler de en önemli ispat aracıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde, *“Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikalari, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.”* düzenlemesiyle beş yıllık muhafaza mecburiyeti getirilen mükelleflere, 256. maddesi gereğince de ayrıca bu defter ve belgeleri ibraz etme mükellefiyeti yüklenmiştir. Bu madde hükmüne göre, *“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 oldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik 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”*. Muhafaza ve ibraz zorunluluğuna aykırı davranan mükelleflere vergi idaresi tarafından re'sen tarhiyat yapılmakta (VUK.m.30/3) ve özel usulsüzlük cezası kesilebilmektedir (VUK.mük.m.355). Ayrıca, bu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, şartları gerçekleştiğinde “gizleme” fiili olarak vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır<sup>2</sup>. Gizlemenin sabit olması durumunda ise hem on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası uygulanabilmekte (VUK.m.359) hem de vergi ziyanının oluşması durumunda ziyaa uğratan verginin üç katı vergi ziyai cezası uygulanmaktadır (VUK.m.344).

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumu, yukarıda sayılan amaçların gerçekleşmesini engellediğinden cezaî yaptırımla karşılanmıştır. Hem hapis cezasına hükmedilmesi hem de şartları gerçekleşmişse üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi sonucunu doğuran ibraz etmeme (gizleme) fiili, vergi sisteminin kanun hükümleri doğrultusunda sağlıklı bir şekilde işlemlerini engelleyen bir fiil olarak kanun koyucu tarafından takdir edilmiştir. Nitekim bir Anayasa Mahkemesi kararında da bu husus açıkça vurgulanmış ve ibraz etmeme fiiline ceza öngören Vergi Usul Kanunu hükmünün iptaline ilişkin istem reddedilmiştir. Mahkeme kararında, defter ve belgeleri ibraz etme

<sup>2</sup> *“Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.”* (VUK.m.359/a-son).

zorunluluğunun, verginin zamanında ve tam olarak tahsili yönündeki kamu yararını gerçekleştirilmeye yönelik olduğu özellikle ifade edilmektedir<sup>3</sup>.

Görüldüğü üzere defter ve belgelerin ibraz zorunluluğu ve ibraz zorunluluğuna uymamanın yaptırımları, vergi mükelleflerinin başta kişi özgürlüğü ve güvenliği ile mülkiyet hakkı olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğüne doğrudan etkide bulunmaktadır. Özellikle, ibraz etmeme fiilinin gerçekleştiği dönemlere ilişkin bütün katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi, bu şekilde re'sen tarh edilen katma değer vergisine üç kat vergi ziyayı cezası uygulanması, konuyu temel hak ve özgürlükler açısından oldukça önemli bir hale getirmektedir. Bu nedenle vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelerin, daha sonra yargılama aşamasında vergi yargısı organlarına ibraz edilmesi durumunun ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Çalışmada defter, kayıt ve belgelerin yargı organlarına sonradan ibraz edilmesini hem destekleyen hem de buna karşı çıkan görüşlere ve gerekçelerine yer verilmekte; yargı kararlarından hareketle bu noktada bazı önerilerde bulunmaktadır.

## I. DEFTER VE BELGELERİN VERGİ YARGISI ORGANLARINA BİRAZ EDİLMESİ KONUSUNDA GÖRÜŞLER

### A. Genel Olarak

İnceleme elemanına ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelerin açılan bir dava sırasında yargı mercilerine ibraz edilmesi durumunda, tarhiyat ve ceza kesme işlemleriyle ilgili olarak nasıl bir karar verilmesi gerektiği konusu, aslında vergi hukukunda çok da aydınlatılmamış bir konudur. Vergi

<sup>3</sup> “...İtiraz konusu kural, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince tutulması gereken defter, kayıt ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin takibinin sağlanması, **vergiyi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitini kolaylaştırmak amacıyla tutulması zorunlu olan bu belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde de ibraz edilmesi yükümlülüğünü getirmiştir.** / Devletin üslendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olan verginin, etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için alınan diğer önlemlerin yanında vergi kanunlarına aykırı davranışlar suç sayılmış ve bu suçlar için ceza öngörülmüştür. / Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemektir. Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Bu durumda **defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir**”. (AyM. 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG. 18.05.2007 - 26526).

hukuku doktrininde pek ele alınmamış olan bu husus hakkında Danıştay kararlarında bir birlik olduğunu söylemek güçtür. Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarında bu konuya mutlak şekilde olumsuz baktığı, sonradan ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde bir inceleme yapılmasının mümkün olmadığı yönünde kararlar verdiği görülmektedir. Buna karşılık bazı daire ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarında ise re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde konu ele alınarak, sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin, vergi idaresinin görüşünün alınması kayıt ve şartıyla vergi yargısı organları tarafından incelenebileceğine hükmedilmektedir. Bu noktada özel daire kararları ile Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasında bir ayrışmanın olduğu; hatta Vergi dava Daireleri Kurulu'nun birbirine yakın tarihli kararları arasında da bu ayrışmanın devam ettiği görülmektedir. Bu nedenle konu hakkında ortaya çıkan her iki görüşü ele almak zorunluluğu bulunmaktadır.

### **B. Vergi Yargısı Organlarının İnceleme Sırasında İbrahim Edilmeyen Defter ve Belgeleri İnceleyemeyeceği Yönündeki Görüş**

Vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargı organlarına ibrazı durumunda, yargı organlarının bu defter ve belgeleri incelemek suretiyle karar vermesinin hukuka uygun olmadığı, esas itibarıyla yargı organlarının böyle bir yetkisinin bulunmadığı, defter ve belgeler üzerinde inceleme yapma yetkisinin vergi idaresine verildiği, vergi idaresinin incelemesi gereken defter ve belgelerin yargı organlarıncaya incelenip karar verilmesi durumunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2.maddesinin 2.fıkrasında belirtilen yasağa aykırı bir sonuç ortaya çıkacağı, defter ve belgelerin sonradan ibraz edilebileceğinin kabul edilmesi durumunda vergi denetiminin işlevsiz kalacağı, bu görüşü destekleyenlerce<sup>4</sup> dile getirilmektedir. Bu görüşte olan *Candan* gerekçelerini, "...*Defter ve belgelerin ibrazının, vergi inceleme elemanına yapılması esastır. Böyle olması, beyana itibar*

<sup>4</sup> Bu hususta görüşler için bkz. **Candan**, Turgut: "30'uncu Yılında KDV Uygulamaları-3", <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=GuestOfMonthD&Id=4517> (Erişim: 29.08.2017); Cihangir **Özkök**, "İnceleme Elemanına İbrahim Edilmeyen Defter ve Belgelerin Yargı Aşamasında İbrahiminin KDV İndirimine Etkisi", <http://www.alomaliye.com/2017/01/20/defter-ve-belgelerin-yargi-asamasinda-ibrazi/> (Erişim: 10.02.2017); **Okumuş**, Semi/**Göze**, Mustafa Kemal: "Vergi İnceleme Elemanına İbrahimden Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbrahim Edilmesi", (Vergi Sorunları, Sayı: 280, Ocak 2012), s. 48 vd.; **İbiş**, Recep: Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2013, s. 133-142. *İbiş*, bu noktada kesin kanaat oluşturan bir ifade kullanmamakla birlikte, ileri sürdüğü görüşlerden ve yargı kararlarına ilişkin eleştirilerden, tarafımızda yazarın bu konuya olumsuz baktığı kanaati hasıl olmuştur.

ederek, mükellefin katma değer vergisi indirimlerini ilk aşamada kabul eden vergi dairesine, beyanın doğruluğunu zamanaşımı süresi içerisinde inceleyip araştırma yetkisi verilmiş olmasının amacına ve Türk Kamu İdaresi için geçerli olan “idari rejim” kurallarının gereklerine uygundur. İdari rejim kurallarına göre; kamu idaresi, idari karar alırken, bu kararın alınmasına yol açan maddi ve hukuki sebepleri (kararın sebep unsurunu), bizzat, araştırıp tespit etme görev ve yetkisine sahiptir. Bu sebeplerin araştırılması ve tespiti, birer idari yetkidir. Bu yetkinin idari yargı yerlerince kullanılması, Anayasanın 125’inci; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun da 2’nci maddesinin 2’nci fıkrasıyla yasaklanmıştır. Bunun sonucu olarak; idareye ibraz edilmeyen belge ve defterlerin yargı yerine ibrazı sonucu, bu belge ve defterlere dayanılarak hüküm kurulmasının anılan idari yetkinin yargı yerince kullanılarak vergilendirme işleminin idarece dayanılan (defter ve belgeler haklı bir neden gösterilmeksizin incelemeye ibraz edilmediğinden, mükellefin indirim hakkından yararlanamayacağı şeklinde kurulan) sebebinin değiştirilmesi sonucu yaratması kaçınılmazdır./ ... İdari Yargılama Usulü Kanununun 20’nci maddesinde idari yargı yerlerine, idarenin kendi inceleme ve araştırmaları sonucu işlemine dayanak aldığı maddi ve hukuki sebebin gerçeğe ve hukuka uygunluğunun her türlü araçla ortaya çıkarılması amacıyla, tanınan re’sen araştırma yetkisi, idarece yapılamayan inceleme ve araştırmaların, idarenin yerine geçerek, idari yargı yerince yapılmasına olanak vermeyeceğinden, idareye ibraz edilmeyen ve bu nedenle gerçek mahiyet incelemesine tabi tutulamayan belgelere dayanılarak, davada karar verilmesi mümkün değildir. Kaldı ki, idari işlemin tesisinden sonra, yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme ve araştırmaların sonucuna göre, maddi olayın değişiklik göstermesi olası bulunduğu gibi; ibraz edilmeyen defterlerdeki kayıtların, yasal süresi içerisinde yapıldığının, bu sürenin sona ermesinden sonra, mahkemece tespiti de mümkün değildir. Bu bakımdan; mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemece incelenmesi, vergi incelemesinden amaçlanan sonuçları ortadan kaldıracığından, davada, bu defter ve belgelere dayanılarak karar verilmesi hukuken kabul edilemez.” şeklinde ortaya koymuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da 2012 yılında vermiş olduğu bir kararında, defter ve belgelerin sonradan ibraz edilmesi durumunda yargı organları tarafından incelenemeyeceği yönünde karar vermiştir. Kurul, ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemelerine ibraz edilmesi sonucu incelenmesinin vergi denetimini işlevsiz kılacağı, defterlerin ibraz edilemesinin re’sen tarhiyat sebebi olarak düzenlendiği, vergi mahkemesinin

görevinin idari yargı mercilerinin gerçekleştirdikleri işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesiyle sınırlı olduğu gerekçeleriyle böyle bir sonuca varmıştır<sup>5</sup>.

### C. Vergi Yargısı Organlarının İnceleme Sırasında İbrahim Edilmeyen Defter ve Belgeleri İnceleyebileceği Yönündeki Görüş

Diğer bir görüş ise vergi yargısı organlarının sonradan ibraz edilen defter, kayıt ve belgeleri inceleyebileceği yönündedir. Bu görüşte olanlara göre vergi yargısında egemen bir ilke olan re'sen araştırma ilkesi, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitini gerektiren ekonomik yaklaşım ilkesi, delil serbestisi ilkesi sonradan ibraz edilen defter, kayıt ve belgelerin incelenmesini gerektirmektedir<sup>6</sup>.

Danıştay'ın bu konudaki genel yaklaşımı, inceleme sırasında inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda inceleneceği; ancak vergi mahkemelerince, bu defter ve belgeler üzerinde vergi dairesince inceleme yapılmasından sonra bir karar verilmesi gerektiği yönündedir. Bir kararında Danıştay, geçerli bir nedene dayanmadan ibraz edilmeyen defter ve belgeler üzerinde ancak vergi idare-

<sup>5</sup> “...Olayda; temyize 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, hiçbir neden göstermediği gibi sadece 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.” (Dş. VDDK. 26.12.2012 gün ve E. 2010/707, K. 2012/618, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>6</sup> Bu yönde bkz. Ağar, Serkan: Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbrahim Etmeme Suçu, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2016, s. 135-136; Ateşagaoglu, Erdem: “Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XX, Yıl: 2016, Sayı:1), s. 248-249; Şeker, Sakıp: “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbrahim Edilmemesinin Sonuçları”, <https://www.kanitymm.com.tr/makale/2000-08%20YAKLASIM%20-%20DEFTER%20VE%20BELGELERIN%20INCELEME%20ELEMENINA%20IBRAZ%20EDILMEMESININ%20SONUCLARI.pdf>, s. 6.

sine tanınan yetki ve tekniklerle bir inceleme yapılabileceği, vergi mahkemesinin vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen belgeler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanunu'na uygun bir şekilde indirilebilen vergilerden olup olmadığı hususunda vergi idaresinin görüşünü almadan bir karar veremeyeceği şeklinde hüküm kurmuştur<sup>7</sup>. Bu yönde diğer bir kararında Danıştay, “...İdari yargı yetkisi idari eylem ve

<sup>7</sup> “...Kendisinden bu amaçla istenen defter ve belgelerini hukuken geçerli bir neden göstermeksizin ibrazdan ve vergi idaresinin denetiminden kaçınan davacının, emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin ederek yargılama sırasında ibraz ettiği alış belgeleri fotokopileri üzerinde yargı yerince, vergi idaresine tanınmış yetki ve tekniklerle inceleme yapılamayacağından, indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının ve yüklenilmiş vergi olduğunun yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılması olanaklı değildir. Esasen davanın, vergi idaresi tarafından kendisine ibraz edilmemiş olması nedeniyle yasanın öngördüğü şekilde indirilmesi olanaklı vergilerden oluşup oluşmadığı henüz belirlenememiş olan kayıt ve belgeler hakkında hiçbir görüş belirtmesine olanak tanınmadan sonuçlandırılması da İdari Yargılama Usulü Kanununa uygun düşmeyecektir. .../ İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafın davasına kanıt olmak üzere yargı yerine sunduğu ancak, daha önce vergi idaresine ibraz edilmemiş faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığı ya da aksi yönde bir belge olduğu konusundaki saptamaya bağlı olduğu gibi böyle bir saptama ancak, vergi idaresi tarafından yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gerekmektedir. Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabileceği belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanununun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağı kuşku yoktur. Davalı idarenin; vergi mahkemesince gerekli görülmesi üzerine yapacağı saptamayı bir inceleme raporuna dayandırması halinde bu incelemenin, görülmekte olan davanın konusuyla sınırlı olması da gerektiğinden, davacı adına aynı nedene dayanılarak yeni bir vergilendirme yapılmasına olanak sağlamaya elverişli olmayacağı açıktır. / Vergi Mahkemesince davacıdan, emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin edeceği alış belgeleri fotokopilerinin ibrazı istendikten sonra vergi idaresi de haberdar edilerek, sözü edilen belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği ve indirilen vergilerin gerçekten yüklenilmesine ilişkin görüşünün sorulduğu ara kararına cevaben gönderilen 6.12.2005 günlü ve 21816 sayılı yazıda, ... Demir Yapı Malzemeleri Yakıt Ticaret ve Nakliyat Limited Şirketinin alışlarını, gerçek bir teslim dayandıran faturalar düzenlediğine ilişkin vergi inceleme raporu bulunan kişi ve şirketlerden yaptığı; diğer faturalar hakkında itirazı gerektirecek bir husus bulunmadığının belirtilmesi nedeniyle dosyaya ibraz edilen faturalardaki katma değer vergilerinin indirilebileceği sonucuna ulaşılarak hüküm kurulduğu anlaşıldığından, vergi mahkemesi tarafından yukarıda değinilen usule uygun bir şekilde davacının emtia aldığı kişi ve kurumlardan temin ederek ibraz ettiği alış faturaları fotokopilerinin davalı idareye gönderilerek görüşünün alınması ve bu konuda verilen yazıdaki tespitler değerlendirilerek verilen ısrar hükmünde yargılama usulüne ve hukuka aykırılık görülmemiştir”. (Dş. VDDK. 22.01.2010 gün ve E. 2008/372, K. 2010/12, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

*işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı bulunan idari yargı yerlerinin; vergi inceleme elemanına ibraz edilmediği için biçimselliğinin, gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelere dayanarak karar vermesi, vergi idaresine ait olan inceleme yapma ve defter kayıtları ile bu kayıtların dayanağı belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadığını araştırma yetkisinin, idari yargı yerince kullanıldığı anlamına gelmektedir. / 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34 üncü maddeleri uyarınca ihtilaflı dönemde indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, davacı şirkete yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda yer alıp almadığının ve defterlerinde kayıtlı olup olmadığının tespiti için, ibraz edilecek bu faturalardan vergi dairesi de haberdar edilip, gerçek mal teslim ve hizmet alımına ilişkin olup olmadıklarının araştırılması sağlandıktan sonra, bu araştırma sonucu değerlendirilmek suretiyle dava hakkında karar verilmesi gerekirken indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin yer aldığı belgelerin yükümlü şirketin defterlerine kayıtlı ve beyanlarıyla uyumlu olduğundan bahisle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” şeklinde karar vermek suretiyle benzer bir gerekçeye dayanmıştır<sup>8</sup>. Benzer yönde çok sayıda Danıştay kararı bulunmaktadır<sup>9</sup>. Danıştay’ın bu kararlarında, vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemelerine ibraz edilebileceği, vergi mahkemelerinin bu defter ve belgeler üzerinde vergi idaresi tarafından bir inceleme yapılmasına olanak sağlaması gerektiği, vergi idaresinin görüşü ve ayrıca gerek görüldüğü takdirde bilirkişiye başvurmak suretiyle ortaya çıkan görüş dikkate alındıktan sonra bir karar verileceği vurgulanmaktadır.*

Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2012 tarihli ve konuya olumsuz bakan kararından sonra yeni tarihli özel daire kararlarında ise eski içtihatlar doğrultusunda, vergi mahkemesinin inceleme yapabileceğine hükmedilmiştir. Bir kararında Danıştay 9. Dairesi<sup>10</sup>, “...2577 Sayılı İdari Yargılama

<sup>8</sup> Dş. VDDGK. 07.12.2001 gün ve E. 2001/441, K. 2001/469, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>9</sup> Bu yönde kararlar için bkz. Dş. VDDGK. 24.12.2004 gün ve E. 2004/145, K. 2004/204, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr); Dş. VDDK. 22.01.2010 gün ve E. 2008/38, K. 2010/14, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr); Dş. VDDGK. 27.12.2002 gün ve E. 2002/437, K. 2002/558, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr); Dş. 9. D. 14.09.2000 gün ve E. 1999/4586, K. 2000/2469, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr); Dş. 7. D. 15.04.2002 gün ve E. 2001/3609, K. 2002/1537, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr).

<sup>10</sup> Dş. 9. D. 30.03.2017 gün ve E. 2014/6558, K. 2017/3429, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr); Aynı yönde kararlar için bkz. Dş. 9. D. 13.02.2017 gün ve E. 2016/15651, K. 2017/1585, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr); Dş. 9. D. 03.03.2016 gün ve E. 2013/8535, K. 2016/1137, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr).

Usulü Kanununda re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş, aynı Kanununun 31. maddesinin atıfta bulunduğu 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 266. maddesinde, hakim özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir. / Olayda, davacı tarafından hem dava dilekçesinde hem de temyiz dilekçesinde defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğunun belirtildiği görüldüğünden, yukarıda sözü edilen re'sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle, söz konusu belgelerin gerçekten alış yapılan emtialara dair alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak hasıl olacak duruma göre bir karar verilmesi gerektiğinden, böyle bir inceleme yapılmaksızın verilen kararda hukuki isabet bulunmamaktadır.” şeklinde karar vermiştir.

Danıştay'ın bu konu ile ilgili vermiş kararlarda ortak bir içtihada ulaştığını söylemek güçtür. Bu konuda Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları ile özel daire kararları arasında bir yaklaşım farkı bulunmaktadır. Ancak özel daire kararları dikkate alındığında Danıştay'ın genel yaklaşımının, vergi mahkemelerinin sonradan ibraz edilen defter ve belgeleri inceleyebileceği yönünde olduğu görülmektedir.

## II. GÖRÜŞLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### A. Vergi Denetiminin Etkinliği Bakımından Değerlendirme

Sonradan yargı organlarına ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmeyeceği yönündeki görüşün bir gerekçesi, bu defter ve belgelerin incelenmesine olanak verilmesi durumunda vergi denetiminden beklenen amacın hâsıl olmayacağı, vergi denetiminin etkisizleşeceği düşüncesidir<sup>11</sup>.

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasının ideal bir vergi sisteminin yöntemi olduğu, bu beyanın bir itiraf niteliği taşıdığı ifade edilmekle<sup>12</sup> birlikte bu beyanlar vergi dairesi

<sup>11</sup> Hatta “Kanunun açıkça suç olarak tanımladığı bir eylemi gerçekleştiren mükelleflerin hapis cezasına mahkûm olmayı göze alarak idarenin denetiminden kaçırdıkları defter ve belgelerinin, yargı mercilerince hukuken geçerli delil olarak kabul edilmesinin; suç teşkil eden eylemlerin ödüllendirilmesi sonucunu yarattığı ve bunun hukuka aykırı olduğu...” (Okumuş/Göze, s. 48) ifade edilmiştir.

<sup>12</sup> Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, 25. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2016, s. 98; Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 11. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2013, s. 102-103.

tarafından denetlenebilmektedir. Vergi mükellefi, süresi içinde ve usulüne uygun olarak vergiyi doğuran olayı vergi dairesine bildirmekte ve vergilendirme işlemleri bu beyana göre gerçekleştirilmektedir. Ancak mükellef ve/veya sorumluların beyan ödevini hiç yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi, hatta mükellefiyetini ya da mükellefiyetini etkileyen durumları gizlemesi de mümkündür<sup>13</sup>. Bu gerekçelerle, Vergi Usul Kanunu'nda vergi idaresine vergi mükellef veya sorumlularını denetlemeye yönelik bazı denetim yolları ihdas edilmiştir. Vergi idaresine tanınan bu denetim yolları başta vergi incelemesi olmak üzere yoklama, arama ve bilgi toplamadır<sup>14</sup>. Bu denetim yolları sonucunda mükellefin vergi kanunları karşısındaki hukuki durumu ortaya konabilmektedir. Defter, kayıt ve belgelerin vergi inceleme elemanına, vergi incelemesi sırasında ibraz edilmemesi “gizleme” fiili olarak ve suç sayılarak (VUK.m.359/a) cezalandırılmakta ve ayrıca mükellefin katma değer vergisi indirim hakkını defter, kayıt ve belgeler üzerinde ispat etmemesi nedeniyle ilgili dönem katma değer vergisi indirimleri reddedilerek üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmaktadır.

Kanaatimizce, inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemelerine ibraz edilmesinin ve vergi mahkemeleri tarafından bu defter ve belgeler üzerinde vergi idaresinin görüşünü almak kaydıyla inceleme yapılmasının vergi denetimi işlevsiz hale getireceği görüşüne katılma olanağı bulunmamaktadır. Defter ve belge ibraz etmeme fiili, “gizleme” olarak kabul edilmek suretiyle Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi gereğince on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmakta ve ayrıca ibraz ödevini yerine getirmeyen vergi ödevlisine yine aynı Kanun'un mükerrer 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. Defter ve belgeleri gizleme suçu, neticesi harekete bitişik bir suç olduğundan<sup>15</sup> defter ve belgelerin sonradan ibraz edilmesi, tamamlanmış olan vergi

<sup>13</sup> **Karakoç**, Genel Vergi, s. 317-318.; Doğan **Şenyüz** / Mehmet **Yüce** / Adnan **Gerçek**, Vergi Hukuku, 9. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2018, s. 164.

<sup>14</sup> Denetim yolları hakkında bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 101 vd.; Sadık **Kırbaş**, Vergi Hukuku, 19. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2012, s. 154 vd.; **Akdoğan**, s. 103 vd.; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 316 vd.; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 165 vd.; Nihal **Saban**, Vergi Hukuku, 8. Baskı, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2016, s. 447 vd.; Erdoğan **Öner**, Vergi Hukuku, 4. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2014, s. 92 vd.; S. Ateş **Oktar**, Vergi Hukuku, 12. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2017, s. 218 vd.

<sup>15</sup> Doğan **Şenyüz**, Vergi Ceza Hukuku, 8. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2015, s. 446; **Ağar**, s. 186. Defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesinin davranışın tamamlanması için yeterli koşul olduğu yönünde bkz. İbrahim Nihat **Bayar**, Vergi Kaçakçılığı, (Mali Akademi Yayınları), Ankara 2013, s. 103-104. *Şenyüz'e* göre usulüne uygun tebligat

kaçakçılığı suçunu ortadan kaldırmayacak ve fail vergi kaçakçılığı suçundan hürriyeti bağlayıcı ceza ile mahkûm olacaktır<sup>16</sup>. Bu nedenle defter ve belge ibraz etmeme (gizleme) fiili için öngörülmüş olan hürriyeti bağlayıcı ceza, vergi denetiminin işlevsiz hale gelebileceği endişesini ortadan kaldırmaktadır.

Defter ve belgeleri gizleme suçu için Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen ceza on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası olduğundan, hükmedilecek bu ceza hakkında, şartların gerçekleşmesi durumunda Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231.maddesinde belirtilen hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilebilmektedir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi durumunda, gizleme fiili için öngörülen yaptırımın işlevsiz kalacağı gibi bir düşünce akla gelse de kanaatimizce bu görüşe katılmak mümkün değildir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması, her koşulda verilecek bir karar olmayıp, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 231.maddesinde düzenlenen şartların gerçekleşmesi durumunda bu karar verilebilmektedir. Ayrıca hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi durumunda sanık beş yıl süre ile denetimli serbestliğe tabi tutulmaktadır. Bu süre içinde sanığın kasten yeni bir suç işlemesi veya denetimli serbestlik hükümlerini ihlal etmesi durumunda hüküm açıklanmaktadır (CMK.m.231/8-11). Bu nedenle Ceza Muhakemesi Kanunu'nda öngörülen bu hükümler, cezanın işlevsiz hale gelmesine yol açmadığı gibi, cezanın caydırıcılık amacının gerçekleşmesine de hizmet etmektedir.

### **B. Re'sen Araştırma İlkesi Bakımından Değerlendirme**

Vergi mükellefi ve/veya sorumluları tarafından sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin yargı organları tarafından incelenip incelenemeyeceğine ilişkin tartışmaların bir diğer dayanak noktası da konunun re'sen araştırma ilkesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususudur. Yargı

---

yapılıp süre verildikten sonra ibraz için verilen sürenin son günü suç tarihi olacaktır. Ayrıca mükellefin istenen defter ve belgelerin herhangi bir sebeple kendisinde olmadığını bildirerek ibrazdan kaçınması halinde, bu bildirim yapıldığı tarihte suç işlenmiş sayılacaktır. Çünkü bu durumda ibraz için süre verilmesi faydasızdır. (Şenyüz, s. 453-454). Suç tarihi ile ilgili benzer bir değerlendirme için bkz. Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Suç ve Kabahatleri, Afyonkarahisar 2011, s. 65.

<sup>16</sup> Defter ve belgelerin sonradan vergi mahkemesi veya ceza mahkemesine ibraz edilmesi durumunda, sanık hakkında beraat kararı verilmesi gerektiği yönünde görüş bulunmakta ise de (Ağar, s. 138), defter ve belgeleri gizleme suçunun neticesi harekete bitişik bir suç olması nedeniyle, sonradan ibrazın tamamlanmış suç bakımından bu yönde bir sonuç doğurmasının hukuken mümkün olmadığı kanaatindeyiz.

organlarının bu incelemeyi yapıp karar verebileceğini destekleyen görüşler, konuyu re'sen araştırma ilkesi kapsamında değerlendirirken; aksi görüşte olanlar ise vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargı organlarıncı incelenmesinin bu ilke kapsamında değerlendirilmeyeceğini ileri sürmektedirler. Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda<sup>17</sup> “...davacı tarafından hem dava dilekçesinde hem de temyiz dilekçesinde defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğunun belirtildiği görüldüğünden, yukarıda sözü edilen re'sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle, söz konusu belgelerin gerçekten alış yapılan emtialara dair alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak hasıl olacak duruma göre bir karar verilmesi gerektiğinden...” şeklinde karar verilerek, re'sen araştırma ilkesine açıkça atıf yapılmaktadır.

Ceza yargılamasında olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesi geçerlidir. Bu yargılama hukuku dallarında kamu hukuku kuralları uygulanıp kamu düzeninin sağlanması amaçlandığından, hâkimin gerek gördüğü konuları re'sen araştırması ya da nazara alması gerekliliği bulunmaktadır. Vergi yargılaması da idarenin hukuka bağlılığı sorunu ile ilgilendiğinden tüm toplum çıkarı, dolayısıyla kamu düzeni ile yakından ilgilidir<sup>18</sup>.

Vergi yargılaması hukukunda re'sen araştırma ilkesi geçerli olduğu için hâkim, davanın taraflarından bağımsız olarak davanın maddi temelini aydınlatmak ve bunun için gerekli bütün olayları ve ispat araçlarını yargılamaya getirmek ve incelemekle yükümlüdür<sup>19</sup>. Diğer bir ifadeyle vergi hâkimi, tarafların ileri sürdüğü delillerle bağlı değildir ve delillerin araştırılmasında ve davanın yürütülmesinde kendiliğinden hareket etme yetkisine sahiptir<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Bkz. Dş. 9. D. 30.03.2017 gün ve E. 2014/6558, K. 2017/3429, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr).

<sup>18</sup> **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 210.

<sup>19</sup> Bkz. **Karakoç**, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku, 4. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, s. 261.

<sup>20</sup> **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 210; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 908; **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 261; **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Vergi Hukuku, s. 297-298; **Candan**, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 7. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, s. 612-614; **Bayraklı**, Hasan Hüseyin: Vergi Yargılama Hukuku, Afyonkarahisar 2013, s. 134; **Bilici**, Nurettin: Vergi Hukuku, (Savaş Yayınevi), 44. Baskı, Ankara 2018, s. 183; **Kalabalık**, Halil: İdari Yargılama Usulü Hukuku, 10 Baskı, (Sayram Yayınları), Konya 2016, s. 219; **Bahçeci**, Barış: “Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi”, (Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı, Konferans Kitabı, Savaş Yayınevi, Ankara 2015), s. 122, 126.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan ve doktrinde re'sen araştırma ilkesinin dayanağı olarak ifade edilen "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.*" hükmü idari yargı organlarına her türlü incelemeyi yapma<sup>21</sup> hak ve yetkisi vermektedir<sup>22</sup>. Bu bakımdan re'sen araştırma ilkesinin hem maddi olayın belirlenmesine hem de delillerin teminine yönelik bir kapsama sahip olduğu ifade edilmiştir<sup>23</sup>.

Vergi mahkemeleri başta olmak üzere vergi yargısı organlarının yapmış olduğu yargılama, kamusal bir mali yükümlülük olan vergi ile ilgili tarhiyatların ve bu tarhiyatlarla bağlantılı vergi cezalarının (özellikle vergi ziyai cezasının) hukuka uygun olup olmadığının ortaya çıkarılması amacına yöneliktir. Bu nedenle vergi mahkemelerinde yapılan yargılamanın amacı esas itibarıyla malidir. Vergi hukukunda ispatı gereken konu vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti olduğuna göre, bu gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasına yönelik her türlü inceleme de vergi mahkemelerinin yetkisi dâhilindedir. Nitekim İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.*" hükmü, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatı konusunda vergi mahkemelerine her türlü incelemeyi yapma yetkisi vermektedir.

<sup>21</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu "*her çeşit inceleme*"yi bu ilke kapsamında değerlendirdiğinden, bu incelemede sadece tarafların farklı düşündükleri konuların değil, uyuştukları konuların da incelenmesi gerektiği, inceleme sırasında tarafların olayı nasıl tanımladıklarının bir öneminin bulunmadığı yönünde görüş için bkz. **Bayraklı**, Vergi Yargılama Hukuku, s. 134-135.

<sup>22</sup> "...*Madde hükmü uyarınca, idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilirler. Tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya yönelebilecekleri gibi maddi olayın gerçeğe uygunluğunun araştırılması için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler.*" (Dş. 3.D. 21.10.1997 gün ve E. 1996/3153, K. 1997/3537, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>23</sup> Bu hususta bkz. **Karakoç**, Vergi Yargılaması, s. 263-266; **İbiş**, s. 59 vd.

İdarenin gerçekleştirdiği tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini yansıtıp yansıtmadığı yönündeki inceleme, aynı zamanda vergi mahkemelerinin temel varlık sebebinin de oluşturmaktadır. Bu nedenle mükellefin gerçekte katma değer vergisi indirimi hakkına sahip olup olmadığına ortaya çıkarılmasına yönelik her türlü araştırma ve inceleme de re'sen araştırma ilkesi kapsamında yer almaktadır<sup>24</sup>. Dolayısıyla vergi yargısı organlarının sonradan ibraz edilen defter ve belgeleri, vergi idaresinin de incelemesine olanak tanıyarak incelemesinin re'sen araştırma ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

### C. İYUK. m.2/2 Hükümü Bakımından Değerlendirme

#### 1. Genel Olarak

Danıştay'ın bazı kararlarında, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerin delik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.*” hükmüne atıf yapılarak, vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemesince incelenmesinin bu hükme aykırılık oluşturduğu şeklinde kararlar verilmektedir<sup>25</sup>. Bu görüş, bazı yazarlar tarafından da gerekçe olarak ileri sürülmektedir<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Re'sen araştırma ilkesinin, vergi mahkemesine idari yargılamanın hüküm aşamasında değil, tahkikat evresinde kullanılacak bir nitelik taşıdığı, vergi mahkemesine vergi idaresi yerine geçerek olması gerekeni hüküm altına almak ya da uyumsuzluğu nihai olarak çözmek yetkisi vermediği yönünde bkz. **Bahçeci**, s. 126.

<sup>25</sup> “...Dosyanın incelenmesinden, davacının 2004 yılına ait yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle tarhiyat yapıldığı, bu tarhiyata karşı açılan davada yasal defter ve belgelerin Mahkemeye ibraz edilmesi üzerine Vergi Mahkemesince re'sen araştırma ilkesi uyarınca defter ve belgeler incelenerek karar verildiği anlaşılmaktadır.

Uyumsuzlukta; defter ve belge isteme yazısının 10.4.2007 tarihinde ...'e, 4.9.2007 tarihinde de ...'e tebliğ edildiği, buna karşın verilen süre içinde defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine gerekçe olarak istenilen defter ve belgelerin bütün aramalara rağmen bulunamamasını göstermiş ise de ileri sürülen bu hususların, defter ve belgelerin muhafaza biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğünü düzenleyen yasal hükümler karşısında haklı mazeret olarak kabulü mümkün değildir. / Öte yandan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “idari 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 kapsar; yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerinde kullanılması sonucunu yaratmaz.*

*2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20 nci maddesinde düzenlenen re'sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemde kaynaklanan idari uyumsuzluğun 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 yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır. / Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimsel varlığının gerçek mahiyetiyle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan “gerçek mahiyetin biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir. Bu bakımdan, gerçek mahiyetiyle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan; aksine, yetkili inceleme elemanına ibraz edilmedikleri için, kanıt olma değerini yitiren defter ve belgelere dayalı olarak 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 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 olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek indirim hakkından yararlanmak için yasal koşullardan birini yerine getirmeyen davacı adına katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır...” (Dş. 4. D. 22.06.2012 gün ve E. 2009/5371, K. 2012/3664, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)). “...2577 sayılı Kanun'un 20'nci maddesinde düzenlenen re'sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemde kaynaklanan idari uyumsuzluğun 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 yapılamayan 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 karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasının hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların*

Hüküm gereğince yargılama yetkisinin 4 sınırı olduğu ifade edilebilir<sup>27</sup>.

- 1) Hukuka uygunluk denetimi yapılabilir, yerindelik denetimi yapılamaz.
- 2) Kanunlarda gösterilen şekillerde kullanılan yürütme görevini kısıtlayacak bir şekilde yargısal denetim yapılamaz.

---

dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştırmaya-cakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elama-nına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayana-k 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”. (Dş. VDDK. 26.12.2012 gün ve E. 2010/707, K. 2012/618, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

<sup>26</sup> “...İdari rejim kurallarına göre; kamu idaresi, idari karar alırken, bu kararın alınma-sına yol açan maddi ve hukuki sebepleri (kararın sebep unsurunu), bizzat, araştırıp tespit etme görev ve yetkisine sahiptir. Bu sebeplerin araştırılması ve tespiti, birer idari yetkidir. Bu yetkinin idari yargı yerlerince kullanılması, Anayasanın 125’inci; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun da 2’nci maddesinin 2’nci fıkrasıyla yasaklan-mıştır. Bunun sonucu olarak; idareye ibraz edilmeyen belge ve defterlerin yargı yerine ibrazı sonucu, bu belge ve defterlere dayanılarak hüküm kurulmasının anılan idari yetkinin yargı yerince kullanılarak vergilendirme işleminin idarece dayanan (defter ve belgeler haklı bir neden gösterilmeksizin incelemeye ibraz edilmediğinden, mükellefin indirim hakkından yararlanamayacağı şeklinde kurulan) sebebinin değiştirilmesi sonucu yaratması kaçınılmazdır...”. Bu hususta bkz. **Candan**, <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=GuestOfMonthD&Id=4517> (Erişim: 29.08.2017); “Gerçekten de, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi için ticari faaliyetlerin kayıt altına alındığı defter ve belgelerin, şekle ve usulüne uygunluğu, mahiyeti, hukuki muamelelerin gerçekliği, kapsamlı bir vergi incelemesiyle ve de vergiye konu ekonomik ilişkinin karşı tarafı nezdinde vergi idaresinin kanunlarla üstelendiği yetkilerle yapacağı inceleme ve araştırmayla mümkündür”. (**İbiş**, s. 139).

<sup>27</sup> **Gözübüyük**, A. Şeref/**Tan**, Turgut: İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku, 8. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2016, s. 530 vd.; **Candan**, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 240-241; **Karahanoğulları**, Onur: “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, (Prof. Dr. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Ankara 2005), s. 202; **Karadevelioğlu**, Celâl: İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2016, s. 323 vd.; **Çağlayan**, Ramazan: İdari Yargılama Hukuku, 7. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2015, s. 186-187.

- 3) İdarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez.
- 4) İdari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemez.

Vergi mahkemelerinin ve vergi yargısı organlarının bir idari yargı mercii olarak uyumsuzluğunun esas ve dolayısıyla idari işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığıyla ilgili her türlü incelemeyi yapabilmesi ayrı bir konu, işlemin hukuka uygun olmadığına karar vermesi durumunda tarhiyat ve ceza kesme işlemleriyle ilgili olarak sadece iptal kararı ile mi yetinecekleri yoksa bu işlemler hakkında bizzat kendilerinin mi karar verecekleri ayrı bir konudur. Vergi mahkemelerinin, defter ve belge ibraz edilmemesi/edilememesi nedeniyle vergi idaresinin belirlediği vergi matrahının ve buna bağlı olarak kestiği cezaların hukuka uygun olup olmadığı yönünde yapacağı hiçbir inceleme ve araştırma yukarıda sayılan hükme aykırılık oluşturmayacaktır. Vergi mahkemelerinin re'sen araştırma ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak amacıyla araştırma yapması, hem görevi hem de yetkisidir. Sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesinden sonra nasıl bir karar vereceği konusu, defter ve belge incelemeye engel bir durum olmayıp, tesis edeceği ve gerekçelendireceği kararın sınırlarını çizen bir durumdur.

## 2. “Hukuka Uygunluk Denetimi Yapılabilir, Yerindelik Denetimi Yapılamaz” İlkesi Bakımından Değerlendirme

İdarenin tutum ve davranışlarının yerindeliliğinin denetimi, yargı denetiminin dışında kalmaktadır. Yargı organlarının kanunilik denetimi dışında yerindelik denetiminde bulunması; yargının idareye karışması, politikasını saptaması, yasama, yürütme ve kamuoyuna karşı sorumluluğu olmayan hâkimin idarenin yerini alması anlamına gelecektir<sup>28</sup>. İdari hâkim, idare tarafından yapılan seçimin, alınan önlemin hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinmek zorundadır. İdarece alınan önlemin ya da tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğuna, bu işlemin yapılmasında kamu yararı olmadığına karar verebilir. Ancak bu önlem veya işlemin yerine idarenin önündeki diğer seçeneklerden diğerinin tercih edilmesi gerektiğine karar veremez<sup>29</sup>.

Sonradan ibraz edilen defter ve belgeleri inceleyip karar veren mahkeme, yerindelik denetimi değil hukuka uygunluk denetimi yapmaktadır. Mükellefin katma değer vergisi indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı, diğer bir ifadeyle katma değer vergisinin gerçekten yüklenilip yüklenilme-

<sup>28</sup> Gözübüyük/Tan, s. 530.

<sup>29</sup> Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 243-244.

diği hususunun tespiti hukuka uygunluk denetimine tabidir. Bu noktada vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan “vergiyi doğuran olay”ın gerçek mahiyeti tespit edilmektedir.

### 3. “Kanunlarda Gösterilen Şekillerde Kullanılan Yürütme Görevini Kısıtlayacak Bir Şekilde Yargısal Denetim Yapılamaz” İlkesi Bakımından Değerlendirme

Vergi Usul Kanunu’nun 134.maddesinde vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmiş; 135.maddesinde ise vergi incelemesi yapmaya yetkili görevlilerin kim olduğu sınırlı sayı ilkesine göre düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun devam eden hükümlerinde ise vergi incelemesinde uyulacak usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu hükümlere göre, vergi incelemesi yapma yetkisi vergi idaresine ait bir yetkidir. Bu yetki kanunlarla belirlenen esaslar çerçevesinde ve yine kanunlarla belirlenen görevliler tarafından kullanılmaktadır<sup>30</sup>. Defter ve belgelerin inceleme sırasında ibraz edilmeden yargılama aşamasında ibraz edilmesi üzerine, vergi yargısı organlarının defter ve belgeler üzerinde inceleme yapması ya da bilirkişiler aracılığıyla bu incelemeyi yaptırmasının bu ilkeye aykırılık oluşturduğu, idareye tanınan denetim yetkisinin yargı organları tarafından kullanılması sonucunu doğurduğu bir eleştiri olarak bazı yargı kararlarında ve bilimsel çalışmalarda yer almıştır.

Mahkemelerin sonradan ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde idareye savunma hakkı tanımadan inceleme yapıp/yaptırıp karar vermesi, bu hükme aykırılık oluşturacaktır. Böyle bir durumda defter ve belgeler ibraz edilmediği için işlem tesis eden idarenin işleminin, idarenin hiçbir şekilde görmediği ve sonradan inceleme olanağı tanınmayan defter ve belgelere dayanılarak denetlenmesi anlamına gelir ki böyle bir sonucun kabul edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle gerek ilk derece mahkemelerinde gerekse kanun yolu aşamalarında ibraz edilen defter ve belgeler mutlaka vergi dairesine iletilmeli ve vergi incelemesine ilişkin usul ve teknikler kullanılarak incelenmesi sağlanmalıdır. Böyle bir durumda mahkeme tarafından verilen sürenin kısa olmamasına ve somut olayın özelliklerine göre sağlıklı bir inceleme yapılması için elverişli olmasına dikkat edilmelidir<sup>31</sup>. Sonradan ibraz edilen

<sup>30</sup> Vergi incelemesinin hukuksal dayanağı ve sınırları hakkında bkz. **Soydan**, Başar: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, (Oniki Levha Yayınları), İstanbul 2015, s. 243 vd.

<sup>31</sup> Bu hususta mahkemelerin 10 ile 60 gün arasında bir süre verdiği, bu sürenin de somut olayın özelliklerine göre yetersiz kalabildiği yönünde bkz. **Okumuş/Göze**, s. 50-51.

defter ve belgelerin vergi dairesine iletilerek rapor hazırlanmasının istenmesi, aynı zamanda silahların eşitliği/çelişmeli yargılama talep hakkına uygun olacaktır. Karşıt görüş bildirme olanağının olması, hükmün tarafların tartışabildiği belgelere dayandırılması bu ilkenin gereğidir<sup>32</sup>.

Ayrıca vergi yargısı organlarının sonradan ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde yapacağı/yaptıracağı incelemenin teknik anlamda bir vergi incelemesi olduğu da söylenemez. Yargı organlarının yapmış olduğu inceleme, idarece özellikle katma değer vergisi indirim hakkının reddedilmesi suretiyle gerçekleştirilen işlemlerin hukuka uygun olup olmadığının ortaya çıkarılmasına yöneliktir. Bu amacın gerçekleştirilmesi için, sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin vergi dairesine iletilmesi ve gerektiğinde bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle katma değer vergisinin gerçekten yüklenip yüklenmediğinin ortaya çıkarılması, idari bir yetkinin kullanılması anlamına gelmemektedir.

#### **4. “İdarenin Takdir Yetkisini Kaldıracak Biçimde Yargı Kararı Verilemez” İlkesi Bakımından Değerlendirme**

Takdir yetkisi, kısaca idarenin birden fazla işlemde birini tercih etme yetkisi olarak tanımlanabilir<sup>33</sup>. Takdir yetkisi, idareye bırakılan belli ölçülerde karar alma özgürlüğü olarak da tanımlanmakla birlikte<sup>34</sup>, bu yetki idareye dilediği gibi keyfi değil işin gereğini takdir etmek suretiyle hareket etme serbestisi tanımaktadır<sup>35</sup>.

Kamu hizmetlerinin çeşitliliği ve teknik zorunlulukları, idarenin davranış şekillerinin, çözüm yöntemlerinin bütünüyle önceden tespit edilmesini olanaksız hale getirmektedir. İdareye durumun gereklerine göre farklı çözüm tarzlarından birisini tercih etme olanağının verilmesi gereklidir<sup>36</sup>. Takdir

<sup>32</sup> Bu hususta bkz. **Yaltı**, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2006, s. 124-130; **Demirbaş-Aksüt**, Burcu: “Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı 2012), s. 296-297; **Artun**, Emine Sevcan: “Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılama Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar”, (V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar Sempozyum Kitabı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2015), s. 136-142.

<sup>33</sup> **Canyaş**, Oytun: Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması, (Mali Akademi Yayınları), Ankara 2012, s. 22.

<sup>34</sup> **Candan**, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 249.

<sup>35</sup> **Üstün**, Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007, s. 19.

<sup>36</sup> **Çağlayan**, s. 192.

yetkisi idareye kanunun aradığı koşulların ortaya çıkması durumunda, yalnızca belli bir yönde davranıp davranmama konusunda bir serbesti sağlar. Bu serbestinin kamu yararı çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığı doğal olarak yargı mercilerinin denetimine tabidir. Burada yasak olan husus, idarenin yargı kararlarıyla belli bir konuda ya da belli yönde karar almaya, eylemde bulunmaya zorlanmasıdır<sup>37</sup>.

Vergi yargısı organlarının sonradan ibraz edilecek defter ve belgeler üzerinde yapacağı inceleme sonucunda vereceği karar, takdir yetkisinin kaldırılması anlamına gelmemektedir. Zira tarh ve ceza kesme işlemleri konusunda vergi idaresi, vergiyi doğuran olayın (örneğin, katma değer vergisi indiriminin) gerçek mahiyetini tespit etmek zorunda olup, bağlı yetkiye sahiptir<sup>38</sup>. Bu noktada takdir yetkisinin kullanımı zaten mümkün değildir.

##### 5. “İdari İşlem ve Eylem Niteliğinde Yargı Kararı Verilemez” İlkesi Bakımından Değerlendirme

Mahkemeye verilen iptal kararı, işlemi geçmişe etkili olarak ortadan kaldırmakta, yenilik doğurucu bir etki meydana getirmektedir. Mahkemenin idari işlemi iptal ettikten sonra, yerine yeni bir idari işlem tesis etmesi mümkün değildir<sup>39</sup>. Mahkemenin işlemin iptalinden sonra daha ileri giderek, iptal kararının gereklerine uygun işlemi kararında tesis etmesi, mahkemenin idari yetki kullanarak idari işlem tesis etmesi anlamına gelecektir<sup>40</sup>. Bu husus ise hem Anayasa’da (m.125/4) hem de İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda (m.2/2) açıkça yasaklanmıştır.

Defter ve belgelerin sonradan mahkemeye ibraz edilmesi durumunda mahkemenin vereceği karar, vergi ve ceza kesme işlemlerinin iptali, davanın reddi veya davanın kısmen kabulü kısmen reddi şeklinde ortaya çıktığından, bu ilkeye aykırı bir durum ortaya çıkmayacaktır. Örneğin, mahkeme açılan davada katma değer vergisi indirim hakkının bulunduğu, işlemlerin gerçek

<sup>37</sup> Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 249-250.

<sup>38</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 96; Karakoç, Genel Vergi, s. 284; Gerçek, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 121. Bağlı yetkide, yetkiden ziyade bir ödev mevcut olduğu ifade edilmektedir. (Üstün, s 18).

<sup>39</sup> Çağlayan, s. 205. Doktrinde Karahanoğulları, her iptal kararının idari işlem niteliği taşıdığını, iptalin idari işlemin geri alınmasıyla aynı nitelikte olduğunu, bu nedenle “idari işlem niteliğinde yargı kararı verilemez” hükmünün tamamen yanlış olduğunu ileri sürmektedir. (Karahanoğulları, s. 203-204).

<sup>40</sup> Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 246.

olduğu sonucuna varırsa davanın kabulüne; aksi kanaatte ise davanın reddine; indirim hakkının kısmen olduğu kanaatine varırsa da davanın kısmen kabulüne kısmen reddine karar verecektir. Bu noktada hukuka uygunluk denetimi yapılacağından, idari işlemin yerindeliği de denetlenmemektedir.

#### D. İspat Hakkı Açısından Değerlendirme

Vergi hukukunda ispatın konusunu, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti oluşturmaktadır<sup>41</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesi hükmü, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispat edilebileceğini düzenlemektedir. Açılan bir davada ispatın yöneldiği konu, vergiyi doğuran olayın ve bu olayı etkileyen unsurların gerçek niteliğinin tespit edilmesidir. Bu nedenle ispat konusu, doktrinde vergi mükellefinin hakları ile hazine yararı arasındaki denge açısından duyarlı bir konu olarak kabul edilmektedir<sup>42</sup>. Kanaatimizce, bir taraftan elinde bulunan kamu gücü kullanan kamu otoritesi ile diğer taraftan vergilendirme yoluyla neredeyse bütün hak ve özgürlüklerine müdahale edilen vergi ödevlisi arasında bu dengenin sağlanabilmesi, hak arama özgürlüğünün ve ispat hakkının geniş bir çerçevede yorumlanmasıyla sağlanabilir.

Vergi yargısı organlarına sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesi suretiyle karar verilmesi, kanaatimizce hak arama özgürlüğü ve adil yargılanma hakkının gerçekleşmesine de hizmet edecektir. İspat hakkı, kaynağını Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan hak arama özgürlüğünden almaktadır. İlgili Anayasa hükmüne göre, "*Herkes, meşrû vasıta ve yollar-dan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir*". Anayasa hükmü, kişilere hukukun tanıdığı yollarla ve yine hukuka uygun şekilde hak arama özgürlüğü tanımakta; bu amaçla yargı organları nezdinde gerek davalı ve gerekse de davacı olmalarına olanak sağlamaktadır. Düzenleme, vergilendirme ile ilgili temel kuralların yer aldığı Anayasa'nın 73'üncü maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme ilkelerine ve kurallarına aykırı yapılan işlemlerin vergi mükellefleri veya sorumluları tarafından idari işlem-

<sup>41</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 204; Candan, İdari Yargılama Usulü Kanunu, s. 871-872; Taylar, Yıldırım: "Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi", (Muallâ ÖNCEL'e Armağan, Cilt II, Ankara 2009), s. 1196-1199; Sarıcaoğlu, Ercan: Türk Vergi, Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, (Adalet Yayınevi), Ankara 2017, s. 112-114.

<sup>42</sup> Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 204.

ler olarak, hak arama hürriyeti çerçevesinde dava konusu yapılabileceği sonucu çıkmaktadır. Gerek vergi mahkemeleri ve gerekse ceza mahkemeleri önünde yapılan yargılamalarda kişiler, adil yargılanma ilkesi çerçevesinde savunmalarını yapma ve savunmada da ispat hakkına sahiptirler<sup>43</sup>.

Vergi mükellef veya sorumluları, herhangi bir nedenle vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin vergi mahkemesi ve hatta kanun yolu mercileri tarafından incelenmesini, hak arama özgürlüğü çerçevesinde isteyebilirler<sup>44</sup>. Bu şekilde vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti, örneğin mükellefin gerçekten katma değer vergisi yüklenip yüklenmediği, yüklendiği bu katma değer vergisinde indirim hakkına sahip olmadığı ortaya çıkarılabilmektedir. Aksi halde mükellefin, gerçekten yüklenmiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapamaması ve bundan ötürü hiç oluşmamış bir vergi kaybı için üç kat vergi ziyayı cezasıyla cezalandırılması sonucu doğacaktır. Bu sonuç, mükellef ile hazine arasında sağlanması gereken dengeye, adil yargılanma hakkına ve ispat hakkı bağlamında hak arama özgürlüğüne aykırılık oluşturacaktır.

<sup>43</sup> **Taylar**, s. 1192-1193.

<sup>44</sup> Mükelleflerin ispat hakkını inceleme aşamasında kullanabilecekleri gibi yargılama aşamasında da kullanabileceği yönünde bkz. **Ateşagaoglu**, s. 248. “*Mükellefler, kendilerine yapılan teslimler nedeniyle yüklenedikleri katma değer vergilerinin belgelerde gösterilmesi ve bu belgelerin yasal defterlere kayıtlı olması koşuluyla katma değer vergisi indiriminden faydalanabileceklerinden, defter ve belgelerin, mücbir sebepten dolayı incelemeye ibraz edilemediği durumlarda katma değer vergisi indiriminin kabul edilebilmesi için bu vergilerin gerçekten yüklenildiğini, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin “ispat” başlıklı (B) fıkrasında yer alan kural uyarınca kanıtlamaları gerekmektedir. / Yapılan inceleme sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgeler dava aşamasında mahkemeye sunulmuştur. Kendisine düşen ispat külfetinin gereği olarak davacı tarafından ibraz edilen ve vergi idaresince evvelce incelenmemiş olan bu belgelerin gerçek bir hukuki muameleyi yansıtmayı yansıtmadığı ve bu nedenle indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin gerçekten yüklenilmiş olup olmadığı hakkında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesi uyarınca karşıt inceleme yetkisine de sahip olan vergi idaresinin düzenlediği belge uyarınca davacının faturalarını kullandığı mükellefler hakkında yapılan tespitler incelenerek karar verilmesi gerekirken defter ve belgelerin herhangi bir mücbir sebep olmaksızın inceleme elemanına ibraz edilmediği gerekçesiyle davanın reddi yolunda verilen kararın bozulması gerekmiştir”.* (Dş. 3. D. 03.03.2014 gün ve E. 2013/4907, K. 2014/867, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)); “*...Defter ve belgelerini yanması nedeniyle incelemeye ibraz edemeyen yükümlünün emtia alımına ilişkin belgelerin varlığını ispat yükümlülüğünün ortadan kalkmadığı ve ibraz edilebilen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği...*”. (Dş. VDDK. 9.12.2005 gün ve E. 2005/272, K. 2005/281, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)).

Re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu yargılama hukuklarında ispat yükünden söz edilemeyeceği görüş olarak ileri sürülmekle birlikte<sup>45</sup>, defter ve belgelerini inceleme aşamasında ibraz etmeyen vergi mükellefinin ispat yükü altında olduğu, bu çerçevede yargılama aşamasında ispat yükünün bir gereği olarak bu defter ve belgeleri ibraz edebileceği, aksi takdirde verilecek aleyhe kararın muhatabı olabileceği kanaatindeyiz.

Kaldı ki bazı kararlarında Danıştay, defter ve belgeler tamamen elden çıkmış bile olsa, kişinin emtia alıp sattığı kişilerden temin ettiği belgeleri vergi mahkemesine sunmak ve katma değer vergisinin yüklendiğini ispatlamak suretiyle katma değer vergisi indiriminden yararlanabileceği düşüncesindedir<sup>46</sup>. Emtia alıp sattığı kişilerden temin ettiği belgeleri mahkemeye ibraz etmek suretiyle ispat hakkını kullanabilen bir mükellefe, vergi incelemesi sırasında ibraz etmediği/edemediği defter ve belgelerini yargılama aşamasında ibraz etmek suretiyle ispat hakkının tanınmaması bir çelişki oluşturacaktır.

<sup>45</sup> **Akkaya**, Mustafa: "Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi", (Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Ankara 2012), s. 183.

<sup>46</sup> "...Olayda çalınması sebebiyle ibraz edilemeyen defter ve belgeler nedeniyle vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanması olanağı ortadan kalkmış olduğundan re'sen takdir nedeninin varlığının kabulü zorunlu hale gelmiştir. Ancak defter ve belgelerin çalınmış olması, yukarıda belirtilen ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olarak düşünülemez. Zirai, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek durumundaki bir alıcı gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına her zaman sahip bulunmaktadır. Bu durumda ise, ispat külfeti kendisine düşen yükümlüler tarafından ibraz edilebilen fatura ve benzeri vesikalara ilişkin katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecek, aksi halde indirimler kabul edilmeyecektir. Bu açıklamalar karşısında mahkemece öncelikle yükümlülere, emtia alışı yaptığı kişi veya kuruluşlardan ihtilaflı yıla ilgili olarak saptayacağı belgelerin ibrazı için müsaait bir süre verilmesi, bunun sonucunda ibraz edilen belgelerden davalı vergi dairesi müdürlüğünün de haberdar edilmesi suretiyle söz konusu faturaların gerçekten alış yaptığı emtialara ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenmesi gereken verilerin tespiti, gerekirse bu konuda bir bilirkişi incelemesi yaptırılarak varılacak sonuca göre karar verilmesi zorunludur." (Dş. 9. D. 20.03.2001 gün ve E. 2000/5424, K. 2001/892). Kararın tam metni için **Kızılot**, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 7, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2005, s. 1536-1539. Bu hususta bir değerlendirme için bkz. **Pınar**, Burak: "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler", (International Journal of Public Finance, Vol.1, Issue:1, 2016, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/328091>), s. 41-42.

### E. Katma Değer Vergisinin Niteliği Açısından Değerlendirme

İnceleme elemanlarına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, vergi yargısı organları tarafından incelenmesine olanak sağlanması, katma değer vergisinin niteliği ve işleyişiyle daha uyumlu bir yaklaşım olmaktadır. Katma değer vergisi, dolaylı bir vergi olması itibarıyla vergi yükünün nihai olarak tüketicilere yansıtılmasına olanak veren bir yapıdadır<sup>47</sup>. Katma değer vergisinin asıl yüklenicileri nihai tüketiciler olup, vergiye onlar katlanmak zorundadır<sup>48</sup>. Defter ve belgelerin vergi yargısı organları mahkemesi tarafından incelenemeyeceğine yönelik görüş, verginin yansıtılmamasına ve böylece yükün kanuni (yasal-aracı) mükellef üstünde kalmasına yol açabileceğinden katma değer vergisinin yapısını da bozabilecek niteliktedir. Nitekim bu husus bir Danıştay kararında, "...Yasa 34'üncü maddesindeki koşulların varlığını kanıtlayamayan yükümlülere indirim yapma olanağı tanılamakla birlikte, katma değer vergisinin yansıma 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 kanıtlanamadığı için önlenmesi, katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacağından davanın; davacı iddiaları doğrultusunda incelenmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır. / Katma Değer Vergisi Kanununun 34'üncü 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 teslim dayanıp dayanmadığının, dolayısıyla yüklenilmiş bir vergi olup olmadığının, Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen kuralları uyarınca aynı Yasada vergi idaresine tanınmış denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilecek nitelik taşıdığı açıktır..."<sup>49</sup> şeklinde vurgulanmıştır. Bu nedenle katma değer vergisi mükellefinin yüklendiği vergilerin gerçek olup olmadığı ve indirim konusu yapıp yapılamayacağı, daha sonradan yargı organlarına ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesi suretiyle ortaya çıkarılabilir ki bu durum katma değer vergisinin yapısına uygundur.

<sup>47</sup> **Oktar**, S. Ateş: "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", (Sayıştay Dergisi, Sayı: 25, Nisan-Haziran 1997), s. 66-67; **Şenyüz**, Doğan/Yüce, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2018, s. 257; **Ateşagaoglu**, s. 240.

<sup>48</sup> **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, Türk Vergi Sistemi, s. 257-258.

<sup>49</sup> Dş. VDDK. 22.01.2010 gün ve E. 2008/372, K. 2010/12, [www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr).

## F. Sonradan İbraz Edilen Defter ve Belgeler İncelenerek Verilen Kararlarda Yargılama Giderleri ile Vekâlet Ücretine İlişkin Bir Öneri

Yargılama giderleri, genel olarak bir yargısal koruma faaliyetinin yürütülebilmesi için ödenmesi gereken ve bu sebeple ortaya çıkan giderlerdir. Bu giderler, harçlar, masraflar ve vekâlet ücreti olarak üç grupta ifade edilebilir<sup>50</sup>. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na göre, yargılama giderlerinin aleyhine hüküm verilen taraftan alınmasına karar verilir. Davada her iki taraftan her biri kısmen haklı çıkarsa, mahkeme yargılama giderlerini tarafların haklılık durumuna göre paylaşır (HMK.m.326/1-2). İfade edildiği üzere bu yargılama giderleri, hem davayı kazanan tarafça daha önce peşin olarak ödenen hem de dava sonunda ödenmesi gereken harç ve masraflar ile yargılama gideri olan vekâlet ücretidir. Yargılama gideri olarak hükmedilecek vekâlet ücreti, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre belirlenmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu, yargılama giderleri konusunda özel bir hüküm öngörmeyip Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na atıfta bulunduğu (İYUK.m.31/1), vergi yargısı organları da dava sonunda bahsedilen hususlar çerçevesinde yargılama giderlerine (bu arada vekâlet ücretine) hükmedecektir.

Defter ve belgelerini inceleme sırasında ibraz etmeyen vergi mükellefi hakkında cezalı tarhiyatlar yapıldığında, bu işlemlere karşı dava açılabilir. Açılan davalarda, daha önceden ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargı organlarına ibraz edilebileceğini ve bu defter ve belgelerin vergi

<sup>50</sup> **Atalay**, Oğuz: Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku, Cilt III, 15. Bası, (Oniki Levha Yayınları), İstanbul 2017, s. 2385. Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.323: “(1) Yargılama giderleri şunlardır:

- a) Celse, karar ve ilam harçları.
- b) Dava nedeniyle yapılan tebliğ ve posta giderleri.
- c) Dosya ve sair evrak giderleri.
- ç) Geçici hukuki koruma tedbirleri ve protesto, ihbar, ihtarname ve vekâletname düzenlenmesine ilişkin giderler.
- d) Keşif giderleri.
- e) Tanık ile bilirkişiye ödenen ücret ve giderler.
- f) Resmî dairelerden alınan belgeler için ödenen harç, vergi, ücret ve sair giderler.
- g) Vekil ile takip edilmeyen davalarda tarafların hazır buldukları günlere ait gündelik, seyahat ve konaklama giderlerine karşılık hâkimin takdir edeceği miktar; vekili bulunduğu hâlde mahkemece bizzat dinlenmek, isticvap olunmak veya yemin etmek üzere çağrılan taraf için takdir edilecek gündelik, yol ve konaklama giderleri.
- ğ) Vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti.
- h) Yargılama sırasında yapılan diğer giderler”.

dairesinin de incelemesine olanak sağlanması kaydıyla yargı organları tarafından incelenip hükme esas alınabileceğini belirtmiştik. Defter ve belgelerin yargı organlarınınca incelenmesi sonucunda, dava konusu cezalı tarhiyat işleminin hukuka aykırı olduğu, örneğin defter ve belgelere göre mükellefin katma değer vergisi indirim hakkına sahip olduğu tespit edilebilir. Bu durumda davanın kabulüne veya kısmen kabulüne karar verilmesi durumunda, kısmen veya tamamen haksız çıkan taraf vergi idaresi olacağından, yargılama giderlerine de vergi idaresi aleyhine hükmedilmesi gibi bir sonuç ortaya çıkabilmektedir. Kanaatimizce, davanın kabulüne veya kısmen kabulüne karar verilen durumlarda, davalı vergi idaresi aleyhine yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmesi, dürüstlük kuralıyla, adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacaktır. Ayrıca böyle bir uygulama, yargılama giderlerinden sorumluluk konusundaki genel mantığa da aykırı olacaktır. Yargı organları tarafından davanın kabulüne karar verilmiş olsa da dava konusu işlemle ilgili davaya, defter ve belgeleri vergi incelemesi sırasında ibraz etmeyen vergi mükellefinin davranışı sebep olmuştur. Defter ve belgeler ibraz edilmediğinden, bu defter ve belgelere göre inceleme yapamayan vergi idaresi, belgelendirme şartındaki eksiklik nedeniyle katma değer vergisi indirimlerini reddetmekte ve cezalı tarhiyat yapmaktadır. Mükellefin haklılığı, açmış olduğu dava sırasında sonradan ibraz etmiş olduğu defter ve belgelerin incelenmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Davaya kendi eylemiyle sebep olan vergi mükellefi, yargılama aşamasında ispat hakkını kullanmak suretiyle haklı çıkmaktadır. Defter ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle davaya sebep olan vergi mükellefi lehine (davada avukatla temsil edilmiş olmak kaydıyla) vekâlet ücretine ve yargılama giderlerinin de davaya sebep olmayan vergi idaresinden alınmasına hükmedilmesi, dürüstlük kuralına, yargılama giderlerine ilişkin hükmün amacına, adalet ve hakkaniyete aykırı olacaktır. Bu durumda yargılama giderlerinin ispat hakkını yargı aşamasında kullanan mükellef üzerinde bırakılması ve mükellef lehine de vekâlet ücretine hükmedilmemesi uygun olacaktır.

### GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Beyan esası, vergiye ilişkin şekli ve maddi mükellefiyetlerin vergi ödevlileri tarafından yerine getirilmesini gerektirmektedir. Vergi ödevlilerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarının net bir şekilde tespit edilebilmesini sağlayan defter, kayıt ve belgeler de doğal olarak bu kişiler nezdinde bulunmaktadır. Beyan sisteminin tamamlayıcısı olarak ifade edilebilecek olan vergi denetiminin gerçekleştirilebilmesi için bu noktada muhafaza ve ibraz yükümlülüğü getirilmiş; bu yükümlülüklerle uymamanın hem

suç hem de kabahat kabul edilen şekillerine çeşitli yaptırımlar bağlanmıştır. Defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi sırasında incelemeye yetkili kimselere ibraz edilmemesi, vergi kaçakçılığı suçu bakımından “gizleme” olarak kabul edilmiş ve hapis cezası öngörülmüştür. Bu kapsamda defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmedikleri için katma değer vergisinde indirimleri reddedilen mükelleflere üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmaktadır. Ayrıca vergi incelemesi dışındaki bir sebep veya durumda ibraz yükümlülüğüne aykırı davranılması, özel usulsüzlük kabahatine ilişkin cezanın kesilmesini gerektirmektedir.

Vergi denetiminin ve beyan sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için bu denli önemli olan defter, kayıt ve belge ibrazının vergi incelemesi sırasında ve yetkili kimselere yapılması esastır. Ancak herhangi bir sebeple defter, kayıt ve belgelerini vergi inceleme elemanına ibraz etmeyen/edemeyen mükelleflerin, ibrazı yargı organlarına yapması durumunda nasıl bir karar verilmesi gerektiği vergi hukukunda önemli bir tartışma konusudur. Konuya olumlu bakan görüş ve yargı kararları bulunduğu gibi, olumsuz bakan görüş ve kararlar da bulunmaktadır. Vergi yargısı organlarının sonradan ibraz edilen defter, kayıt ve belgeleri incelemek suretiyle bir karar veremeyeceği yönündeki görüşü savunanlar, vergi incelemesi yapmanın ancak idareye tanınan yetki ve tekniklerle yapılabileceğini, vergi yargısı organlarının böyle bir yetkisi bulunmadığını, yargı organlarının bu incelemeyi yapabileceklerinin kabul edilmesi durumunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2/2.maddesindeki yasağa aykırı davranılmış olacağını, bu kabulün vergi denetimini işlevsiz hale getireceğini gerekçe olarak ileri sürmektedir. Yargı organlarının bu incelemeyi yapabileceğini savunanlar ise gerekçelerini re'sen araştırma ilkesine, delil serbestisi ilkesine, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitini amaçlayan ispat hakkına dayandırmaktadır. Bu noktada, bir yandan vergilendirme yetkisine sahip ve kanundan kaynaklanan kamu gücünü kullanan kamu otoritesi ile birçok temel hak ve özgürlüğü vergi nedeniyle müdahaleye uğrayan vergi ödevlilerinin hak ve menfaatleri arasında bir dengenin sağlanması gereğinden hareket edilerek bir çözüme ulaşılmaması gereklidir.

Defter, kayıt ve belgelerin vergi incelemesi sırasında ibraz edilmemesi, kaçakçılık suçunda tipe uygun eylemlerden birisidir ve on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir. Gizleme suçu, neticesi harekete bitişik bir suç olduğundan ibraz etmeme fiili neticesinde suç tamamlanmakta; defter ve belgelerin sonradan yargı organlarına ibrazı tamamlanmış olan suçu ortadan kaldırmamaktadır. Bu nedenle defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflere, sonradan ibraz gerçekleşse bile hapis cezası

uygulanabilmektedir. Hürriyeti bağlayıcı cezanın varlığı, sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesinin vergi denetimini işlevsiz kılacağı endişesini bertaraf edici nitelikte olduğu söylenebilir.

Re'sen araştırma ilkesi, vergi hâkiminin tarafların sunduğu delillerle bağlı olmaksızın her türlü delili talep edebilmesini ve her türlü incelemeyi bizzat yapabilmesini ifade etmektedir. Vergi yargısının esas işlevi, kamusal mali yükümlülükler ve bunlarla ilgili zam ve cezalara ilişkin işlemlerin hukuka uygun olup olmadığının ortaya çıkarılmasıdır. Vergi yargısı organları mali nitelikli bir yargılama yapmakta ve vergiyi/cezayı doğuran olayların gerçek mahiyetini tespit etmektedir. Dolayısıyla vergi yargısı organları, cezalı tarhiyat işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığını, bir verginin veya cezanın ödenip ödenmemesi gerektiğini her türlü delille ve re'sen araştırma yetkisine sahiptir. Bu nedenle sonradan ibraz edilen defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi re'sen araştırma ilkesinin bir gereğidir ve bu noktada ilkeye herhangi bir aykırılık bulunmamaktadır.

Yargı organlarına ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesi, idari yargı organlarının yerindelik denetimi yapamayacağı yönündeki emredici Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu hükmüne de aykırı değildir. Sonradan ibraz edilen defter, kayıt ve belgeleri inceleyen yargı organları, katma değer vergisi indirim hakkının bulunup bulunmadığı, defter ve belgelerden bu hakkın ispat edilip edilemediği yönünde bir inceleme yapacaktır. Dolayısıyla yapılacak olan denetim hukukilik denetimidir. Her ne kadar katma değer vergisi indiriminden yararlanma hakkının belgelendirme şartına bağlı olduğu, bu şartın tespitinin de defter ve belgelerin ibrazına bağlı olduğu ileri sürülebilirse de, sonradan ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde vergi idaresinin vergi incelemesinde uyulan ilke ve esaslar çerçevesinde inceleme yapmasına ve görüş bildirmesine olanak tanındığı sürece, yürütme görevinin kısıtlandığı şeklindeki bir sonuca ulaşmanın mümkün olamayacağı kanaatindeyiz. Ayrıca vergi idaresi, vergilendirme alanında bağlı yetkiye sahip olduğundan, sonradan ibraz edilen defter ve belgelerin incelenmesi idarenin takdir hakkını kısıtlayacak bir yargı kararı verilemeyeceği yönündeki yasağa da aykırılık oluşturmayacaktır.

Vergi hukukunda ispatın konusu, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesidir. Defter ve belgelerini inceleme sırasında ibraz etmediği/edemediği için ispat hakkını kullanamayan mükellefin, bu hakkını yargı mercileri önünde kullanmasına bir engel bulunmamaktadır. Böyle bir durumda ispat yükü mükellefe geçmiş olduğundan, mükellefe, sonradan ibraz etmiş olduğu defter ve belgelerle vergiyi doğuran olayın gerçek mahi-

yetini ispat etme olanağının tanınması, hak arama özgürlüğüne ve adil yargılanma hakkına uygun bir yorum olacaktır.

Katma değer vergisi, üretimden tüketime kadar geçen her aşamada alınan ve yayılı muamele vergisi niteliği taşıyan bir vergidir. Bir mal veya hizmet satışında katma değer vergisini işlemin karşı tarafına yansıtan mükellef, kendisinin bu mal ve hizmetler nedeniyle ödemiş olduğu katma değer vergisini indirim konusu yapmakta ve böylece verginin nihai yükü kanuni mükellefe değil tüketicilere aktarılmaktadır. Sonradan ibraz ettiği defter ve belgeler üzerinde indirim hakkını ispat etmek isteyen mükellefe bu hakkın tanınmaması, katma değer vergisinin kanuni mükellef üzerinde kalması sonucunu doğuracaktır ki bu sonuç katma değer vergisinin niteliği ve işleyişine aykırılık oluşturacaktır.

İnceleme sırasında defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefe, katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi suretiyle vergi ziyayı cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır. Vergi mükellefinin idari işlem niteliğinde olan cezalı tarhiyatlara karşı hak arama özgürlüğü çerçevesinde dava açma hakkı elbette ki bulunmaktadır. Açılan davaya defter ve belgelerini inceleme sırasında ibraz etmeyen vergi mükellefi sebep olmaktadır. Yargı mercileri tarafından sonradan ibraz edilen defter, kayıt ve belgeler incelenmek suretiyle karar verilen durumlarda, davaya kendi eylemiyle sebep olan vergi mükellefi lehine yargılama gideri niteliğindeki vekâlet ücretine hükmedilmemesi ve diğer yargılama giderlerinin de mükellef üzerinde bırakılması, dürüstlük kuralına, adalet ve hakkaniyete uygun bir yaklaşım olacaktır.

**KAYNAKÇA**

- Ağar**, Serkan: Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu, (Seçkin Yayıncılık), Ankara, 2016.
- Akdoğan**, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 11. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2013.
- Akkaya**, Mustafa: “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, (Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Ankara 2012), s. 179-184.
- Artun**, Emine Sevcan: “Vergi Yargılaması Hukukunda Adil Yargılanma Hakkı Açısından Özellik Arz Eden Durumlar”, (V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar Sempozyum Kitabı, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa 2015), s. 105-154.
- Ateşagaoglu**, Erdem: “Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, (Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XX, Yıl: 2016, Sayı:1), s. 235-268.
- Bahçeci**, Barış: “Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi”, (Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı, Editör: Cenker Göker/İ. Hakan Furtun/Cihat Öner/İnci Solak Akman/Tuğçe Akdemir, Savaş Yayınevi, Ankara 2015), s. 115-148.
- Bayar**, İbrahim Nihat: Vergi Kaçakçılığı, (Mali Akademi Yayınları), Ankara 2013.
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin: Vergi Suç ve Kabahatleri, Afyonkarahisar 2011. (Vergi Suç ve Kabahatleri).
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin: Vergi Yargılama Hukuku, Afyonkarahisar 2013, (Vergi Yargılama Hukuku).
- Bilici**, Nurettin: Vergi Hukuku, (Savaş Yayınevi), 44. Baskı, Ankara 2018.
- Candan**, Turgut: “30’uncu Yılında KDV Uygulamaları-3”, <https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=GuestOfMonthD&Id=4517> (Erişim: 29.08.2017).
- Candan**, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 7. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (İdari Yargılama Usulü Kanunu).
- Çağlayan**, Ramazan: İdari Yargılama Hukuku, 7. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2015.

- Demirbaş-Aksüt**, Burcu: “Vergi Yargılaması Hukukunun Anayasal Temelleri”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Özel Sayı 2012), s. 257-312.
- Gerçek**, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.
- Gözübüyük**, A. Şeref/**Tan**, Turgut: İdare Hukuku Cilt II İdari Yargılama Hukuku, 8. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2016.
- İbiş**, Recep: Vergi Yargılamasında Re’sen Araştırma, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2013.
- Kalabalık**, Halil: İdari Yargılama Usulü Hukuku, 10 Baskı, (Sayram Yayınları), Konya 2016.
- Karadevelioğlu**, Celâl: İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, (Adalet Yayınevi), Ankara 2016.
- Karahanoğulları**, Onur: “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, (Prof.Dr. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Ankara 2005), s. 199-214.
- Karakoç**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2014, (Genel Vergi).
- Karakoç**, Yusuf: Vergi Yargılaması Hukuku, 4. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2017, (Vergi Yargılaması).
- Kırbaş**, Sadık: Vergi Hukuku, 19. Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2012.
- Kızılot**, Şükrü: Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Cilt 7, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2005.
- Oktar**, S. Ateş, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, (Sayıştay Dergisi, Sayı: 25, Nisan-Haziran 1997), s. 63-105, (Sorumluluk).
- Oktar**, S. Ateş: Vergi Hukuku, 12. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2017, (Vergi Hukuku).
- Okumuş**, Semi/**Göze**, Mustafa Kemal: “Vergi İnceleme Elemanına İbrahim Kaçınılan Yasal Defter ve Belgelerin Tarhiyat Sonrasında Mahkemeye İbrahim Edilmesi”, (Vergi Sorunları, Sayı: 280, Ocak 2012), s. 47-51.
- Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami: Vergi Hukuku, 25. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2016.
- Öner**, Erdoğan: Vergi Hukuku, 4. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2014.
- Özkök**, Cihangir: “İnceleme Elemanına İbrahim Edilmeyen Defter ve Belgelerin Yargı Aşamasında İbrahimın KDV İndirimine Etkisi”,

<http://www.alomaliye.com/2017/01/20/defter-ve-belgelerin-yargi-asamasinda-ibrazi/> (Erişim. 10.02.2017).

- Pekcanitez**, Hakan: Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku, Cilt III, 15. Bası, (Oniki Levha Yayınları), İstanbul 2017.
- Pınar**, Burak: “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, (International Journal of Public Finance, Vol.1, Issue:1, 2016, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/328091>), s. 23-60.
- Saban**, Nihal: Vergi Hukuku, 8. Baskı, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2016.
- Sarıcaoğlu**, Ercan: Türk Vergi, Hukukunda Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat, (Adalet Yayınevi), Ankara 2017.
- Soydan**, Başar: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, (Oniki Levha Yayınları), İstanbul 2015.
- Şeker**, Sakıp: “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, <https://www.kanitymm.com.tr/makale/2000-08%20YAKLASIM%20-%20DEFTER%20VE%20BELGELERIN%20INCELEME%20ELEMENINA%20IBRAZ%20EDILMEMESININ%20SONUCLARI.pdf>. (Erişim. 10.02.2017).
- Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2018, (Türk Vergi Sistemi).
- Şenyüz**, Doğan/**Yüce**, Mehmet/**Gerçek**, Adnan: Vergi Hukuku, 9. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2018, (Vergi Hukuku).
- Şenyüz**, Doğan: Vergi Ceza Hukuku, 8. Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2015.
- Taylar**, Yıldırım: “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi”, (Muallâ ÖNCEL’e Armağan, Cilt II, Ankara 2009), s. 1189-1222.
- Üstün**, Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, (Turhan Kitabevi), Ankara 2007.
- Yaltı**, Billur: Vergi Yükümlüsünün Hakları, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2006.