

KATMA DEĞER VERGİSİ İPTAL DAVALARINDA İÇTİHAT FARKLILIKLARINDAN KAYNAKLANAN BELİRSİZLİĞE İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİ KARARI

ÖZET

Anayasa Mahkemesi 15.09.2020 tarih ve 31245 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bireysel Başvuru Kararında vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davaların derin ve süregelen içtihat farklılıkları kaynaklı olarak reddedilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine karar verdi. Karara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- Başvurucunun sahte fatura düzenlediği yönünde tespitler bulunan bir şirketten aldığı faturalar nedeniyle 2008, 2009 ve 2010 yılı hesap ve İşlemleri incelenmeye başlanmıştır.
- Başvurucudan incelenmek üzere ilgili dönem defter ve belgelerinin vergi inceleme elemanına İbraz etmesi istenmiştir.
- Başvurucu, defter ve belgelerini vergi inceleme elemanlarına ibraz etmemiştir. Bunun üzerine başvurucu hakkında ilgili dönemlerde indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin indiriminin reddi suretiyle cezalı tarhiyatlar yapılmıştır,
- Mahkeme inceleme aşamasında ibrazı istenen kanuni defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indiriminin reddi suretiyle yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşmıştır.
- Defter ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda vergi mahkemesinin nasıl bir karar vermesi gerektiği konusunda süregelen bir görüş ayrılığının bulunduğu görülmüştür.

ÖZET

- Kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmuştur. İçtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.

Hatırlanacağı üzere Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin olarak E: 2013/3, K: 2019/1 Kararı bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 15.09.2020 tarih ve 31245 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bireysel Başvuru [Kararı](#) ile vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin iptali istemiyle açılan davaların derin ve süregelen içtihat farklılıkları kaynaklı olarak reddedilmesinin adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine karar verildi.

Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararında, vergi incelemesi sonrasında hakkında vergi ziyai cezalı tarhiyat gerçekleştirilen mükellefin vergi mahkemelerinde açtığı davalar sonucunda üst mahkemenin farklı içtihatlarının adil yargılanma hakkını zedeleyip zedelediğini incelemiştir.

Olaya ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

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

- Mahkeme inceleme aşamasında ibrazı istenen kanuni defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indiriminin reddi suretiyle yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşmıştır.
- Vergi yargısında, kanuni defter ve belgelerin mücbir sebep hâli olmaksızın vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi sebebiyle mükellefin katına değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı katma değer vergisine yönelik olarak açılan davada söz konusu defter ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda vergi mahkemesinin nasıl bir karar vermesi gerektiği konusunda süregelen bir görüş ayrılığının bulunduğu görülmektedir
- Kanunun yorumunda yeknesaklığın sağlanamamış olması, Dairelerin görev sahasına bağlı olarak farklı kararların verilmesi sonucunu doğurmuştur. İçtihadın birleştirildiği tarihten önceki dönemde kişilerin bu kadar uzun bir süre belirsiz bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği sonucuna ulaşılmıştır.

—
Mükellefin açtığı davalar reddedilmiş, Danıştay'da da red kararı onanmıştır.

Danıştay 3. Dairesinin 30.12.2016 tarihli ve E.2016/997, K.2016/7964 sayılı kararı, Danıştay 9. Dairesinin 30.01.2017 tarihli ve E.2013/2910, K. 2017/407 sayılı kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.0.2015 tarihli ve E.2015/16, K.2015/135 sayılı kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarihli ve E.2017/627, K. 2017/623 sayılı kararı, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 08.02.2019 tarihli ve E.2013/3, K.2019/1 sayılı kararları arasındaki süregelen içtihat farklılıklarının adil yargılanma hakkını ihlal ettiğine karar vermiştir.

Söz konusu kararlarda Danıştay'ın esaslı olarak tartıştığı nokta, mücbir sebep nedeniyle veya neden olmaksızın ibraz edilemeyen defter ve belgeler nedeniyle kaçakçılık cezalı tarhiyatların dava konusu edildiği somut olaylara ilişkindir.

Anayasa Mahkemesi özetle,

“Yargısal kararlardaki değişiklikler, hukukun dinamizmini ve mahkemelerin yaklaşımlarını yaşanan gelişmelere uyarlama kabiliyetlerini yansıtması yönüyle olumludur. Ancak, uygulamadaki birlikteliği sağlamaları beklenen yüksek mahkemeler içinde yer alan dairelerin benzer davalarda tatmin edici bir gerekçe göstermeksizin farklı sonuçlara ulaşmaları, bir kararın belirli bir daireye düştüğü takdirde onanacağı, başka bir daire tarafından ele alındığı takdirde bozulacağı gibi ihtimale dayalı ve birbirine zıt sonuçları ortaya çıkartır. Bu ise hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik ilkelerine ters düşecektir. Ayrıca, böyle bir algının toplumda yerleşmesi halinde, bireylerin yargı sistemine ve mahkeme kararlarına duymaları beklenen güven zarar görebilir.” diyerek üst mahkemelerin farklı dairelerinin içtihat farklılıklarının derece mahkemelerin kararları üzerindeki etkisini eleştirmektedir.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi, mükelleflerin kanuni defter ve belgelerin mücbir sebep hali olmaksızın vergi inceleme elemanına ibraz edilmemesi sebebiyle mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı katma değer vergisine karşı açılan davada söz konusu defter ve belgelerin vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda vergi mahkemesinin bunları inceleyip incelemeyeceği konusunda derin ve süregelen bir içtihat farklılığının bulunduğu açık olduğunu söylemektedir.

Bunun yanında Anayasa Mahkemesi, bir hukuk sisteminde bölgesel ve görevsel yetki farklılıkları sebebiyle yargı içtihatlarında farklılıkların oluşabilmesini doğal karşılamakta, hukuk kurallarının yorumlama ve uygulama yetkisine sahip olan Danıştayın içtihat değişikliğine gitmiş olmasının tek başına adil yargılanma hakkının ihlali anlamına gelmeyeceğini değerlendirmektedir.

Ancak Danıştayın son dönemde içtihatları birleştirme yoluna gitmesine karşın 30 yılı aşkın süreli bir uygulaması olan katma değer vergisi bakımından geçen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan vergi ziyayı cezalı tarhiyatların iptali istemiyle açılan davalarda defter ve belgelerin incelenip incelenemeyeceği hususunda içtihadın yerleşmesi ve yeknesaklık kazanmış olması gerektiğini, yakın dönemde içtihadın birleştiği tarihten önceki dönemde kişilerin uzun bir süre belirsiz

bir hukuka maruz bırakılmalarının yargılamanın hakkaniyetini zedelediği görüşünü dile getirmiş ve bu nedenle mükellefin başvurusunda adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir.

Hatırlanacağı üzere Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin olarak E: 2013/3, K: 2019/1 Kararında,

- **Mücbir sebebin varlığı halinde**; defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesinin re'sen tarh nedeni olduğu, ispat külfeti açısından ise, içtihatların; mücbir sebebin varlığı halinde mükelleflerin ibraz ödevini yerine getirmelerinin beklenemeyeceği ve indirim konusu yapılan vergilerin, alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını ispatlama yükümlülüğünün de bulunmadığı,
- **Mücbir sebep olmaksızın** defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği,

yönünde karar vermişti.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40'inci maddesine göre İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. Söz konusu Karar, [25.07.2019/136 sayılı Sirkülerimizde](#) yayımlanmıştı.

Saygılarımızla...

[“Anayasa Mahkemesinin 9/6/2020 Tarihli ve 2015/4255 Başvuru Numaralı Kararı”...>>>](#)