

| Dairesi | Karar Yılı | Karar No | Esas Yılı | Esas No | Karar Tarihi |
|---------------|------------|----------|-----------|---------|--------------|
| YEDİNCİ DAİRE | 2002 | 120 | 2000 | 5912 | 17/01/2002 |

KARAR METNİ

3065 SAYILI KANUNUN 34 ÜNCÜ MADDESİ İNDİRİM KONUSU YAPILAN KATMA DEĞER VERGİSİNE İLİŞKİN ALIŞ BELGELERİNİN YASAL DEFTERLERLE DOĞRULANMASI GEREKTİĞİ HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan: ... Mal Müdürlüğü

Karşı Taraf : ...

İstem Özet i : 1997 yılı defter ve belgelerini vergi incelemesine ibraz etmediğinden bahisle, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek katma değer vergisi beyannamelerinin yeniden düzenlenmesi sonucu 1997 yılı için katma değer vergisi salınmasına, kaçakçılık ve birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesine ilişkin işlemi; Kırıkkale Defterdarlığından alınan 11.3.1999 gün ve 154 sayılı yazı ekinde; ... isimli denetmenin muhasebeci ... eşliğinde ismini bilmediği yükümlü tarafından bırakılan defter ve belgerin ilgili denetmene tesliminin sağlandığını belirttiği ve kamu davasından beraat eden davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi resen takdir sebebi ise de, ilgili dönemde davacıya yapılan satışlara ilişkin ... Petrolcülük Anonim Şirketinden istenen faturalar ile beyanları karşılaştırıldığında, davacının katma değer vergisi alışlarını bildirdiği ve alış faturalarında katma değer vergilerinin ayrıca belirtildiğinin görüldüğü ve vergi kaçırma kastı ile hareket etmediğinin anlaşıldığı gerekçesiyle iptal eden Kırıkkale Vergi Mahkemesinin 6.7.1999 gün ve E:1998/71; K:1999/164 sayılı kararının; akaryakıt üretim ve satışı yapan birçok kamu ve özel kuruluş olmasına karşın, istenen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının yalnızca ... Petrolcülük Anonim Şirketi ile ilişkilendirilmesinde yasal eksiklik olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Abidin İldeş'in Düşüncesi: İncelemeye istenen defter ve belgelerini herhangi bir mücbir sebep hali olmadan ibraz etmeyen davacı adına oluşturulan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarh edilmesi ve birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi işlemi; ödenen katma değer vergisi, mal ve hizmet alımına ilişkin belgelerin yasal defterlere kayıt edilmesi koşulu yerine getirilerek indirim konusu yapabileceğinden, yalnızca mal alış belgelerini esas alarak iptal eden mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Sadri Bozkurt'un Düşüncesi: Dava dosyasının incelenmesi sonucunda, yükümlünün, defter ve belgelerini incelenmek üzere denetim elemanına ibraz etmemesi nedeniyle olayda re'sen tarh sebebi bulunduğu gibi, vergi mahkemesince temin edilip incelenen gider evraklarının, vergi indirim hakkından yararlanılması sonucunu doğurması için vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yıl içinde ve deftere kaydedildiği dönemde beyan edilmiş bulunması zorunlu olduğundan, vergi mahkemesince temin edilen gider belgelerinin kanunen tutmak ve saklamak zorunda bulunulan ticari defterlerin halen ibraz edilmemesi nedeniyle bu belgelerin defter kayıtlarının bulunup bulunmadığı saptanamadığı için vergi zıyainın söz konusu olmadığı tespit edilmediği anlaşıldığından, tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararında yasal isabet bulunmadığı sonucuna varıldığından, mal müdürlüğünün yerinde görülen temyiz isteminin kabul edilerek temyiz konusu vergi mahkemesi kararının bozulmasının uygun olacağı düşünülmüştür.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; akaryakıt istasyonu işletmeciliği yapan davacı adına, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle, inceleme raporuna dayanılarak, katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi yoluyla katma değer vergisi beyannamelerinin yeniden düzenlenmesi sonucu kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılması ve birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkindir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34'üncü maddesi hükümlerine göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini, verginin anılan belgelerde ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin de tutulması mecburi olan defterlere kayıt edilmesi koşuluyla indirim konusu yapabilmeleri olanaklı bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13'üncü maddesinde sayılan mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, mükelleflerin 3065 sayılı Kanunun 34'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında öngörülen belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olduğunu kanıtlama zorunluluğu ortadan kalkmaktadır.

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

ve tespitinin sağlanmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 54'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde bu amacın sağlanmasını olanaklı kılacak düzenlemelere yer verilmiştir.

Sözü edilen yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca; belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelelerin gerçek durumu yansıtmıyor olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir.

Vergi idaresinin kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi ise, düzenlenme ve kayıt zorunluluğu getirilmesinde güdülen amacı yukarıda açıklanan, belge ve defterlerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır. Bu amaçla, Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesinde mükelleflerle, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olan, gerçek ve tüzel kişilere muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiş; aynı Kanunun 134'üncü ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellef ve mükellefle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğunun, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılması durumunda, bu belgelerin yapılacak veya daha önce yapılan vergilemeye esas alınması olanaklıdır.

Bütün bu açıklamalardan; usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtların vergilemeye esas alınabilmesi veya yapılan vergilendirme işleminin doğruluğuna kanıt olabilmesi için, ibrazın vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına yapılmış olması gerektiği sonucu çıkarılmaktadır. Esasen; ibraz zorunluluğunu ve karşıt inceleme yetkisini öngören Vergi Usul Kanununun, vergi idaresinin görev ve yetkileri ile vergilendirmede izlemek zorunda olduğu yöntemleri düzenleyen bir idari usul yasası olması da, bunun göstergesidir. Yasada öngörülen zorunluluğa karşı, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Vergi Usul Kanununun 30'uncü maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olması nedeni de, budur.

Bilindiği üzere; idari yargı yetkisi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlandırılmıştır. İdari yargı yerlerinin bu denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa, söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz. Böyle olunca; vergi mahkemelerinin, vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanılmasını hukuka uygunluğunu denetlemekle yetinecekleri; onların yerine geçerek, vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek durumla uyumlu olup olmadıklarını araştıramayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak; vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyumsuzluk dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet" in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerinin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa Kanun Koyucu'nun izin vereceği düşünülemez. Dolayısıyla, inceleme elemanına ibraz olunmayan defter ve belgelerin, gerçek mahiyete uygunluğu saptanmadan, yargı kararına esas alınması, açıklanan hukuki durumla bağdaşmaz. Olayda, her ne kadar, istenilen defter ve belgenin istemde bulunan inceleme elemanının bulunmaması sebebiyle bir başka yetkiliye bırakıldığı, davacı tarafından ileri sürülmüş ise de; teslim sırasında usule uygun olarak düzenlenen belge ya da tutanakla kanıtlanmadığından, bu iddiaya itibar olanağı bulunmamaktadır. Öte andan; olayda, bu konuda alınan ifadeler de, defter ve belgelerin süresi içinde yetkili inceleme elemanına verildiğine kanıt olabilecek nitelikte değildir.

Bu bakımdan; ... Petrolcülük Anonim Şirketinden temin edilen faturaların, gerçek

mahiyetlerinin davalı Vergi Dairesi M¼d¼rl¼g¼nce araştırılmasına olanak tanınmaksızın, karara esas alınmasında isabet bulunmadığı gibi; esasen, yasal defterlerin ibraz edilmemesi sebebiyle bu faturaların anılan defterlere süresinde ve usulüne uygun olarak kaydedildikleri hususu kanıt yük¼ kendisine düşen davacı tarafından kanıtlanamamış sayılacağından; söz konusu faturaların gerçek mahiyete uygunlukları kabul edilse dahi, davacının indirim hakkından yararlanmasına hukuken olanak yoktur.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne ve aksi yolda verilen mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hük¼m altına alınacağından, bu hususta ayrıca hük¼m tesisine gerek bulunmadığına, 17.1.2002 gününde oybirliği ile karar verildi.

BŞ/ÖEK