

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2004	1549	2001	5006	01/06/2004

#### KARAR METNİ

**HAKSIZ KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİNDEN YARARLANMAK SURETİYLE VERGİ ZİYAINA NEDEN OLDUĞU AÇIK OLAN DAVACI ADINA, KAÇAKÇILIK CEZASI KESİLMESİNİN YERİNDE OLDUĞU HK.<**

**Temyiz İsteminde Bulunan: Kızılmurat Vergi Dairesi Müdürlüğü TARSUS**

**Karşı Taraf : ...**

**İstem Özet i : Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı adına, indirimlerinin kabul edilemeyeceği yolundaki inceleme raporuna dayanılarak, Ocak-Aralık/1998 dönemleri için re'sen salınan katma değer vergisine ve kesilen kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezasına ilişkin işlemlerin iptali istemiyle açılan davada; davacı tarafından Mahkemelerine ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen ve içeriği mahkemelerince de uygun bulunan raporda yapılan açıklamalar uyarınca, davacı beyanına göre, Temmuz/1998 dönemi için 4.352.368; Eylül/1998 dönemi için de, 90.016.716.- lira vergi farkı bulunduğu anlaşıldığı; ayrıca, olayda, kaçakçılık değil, kusur cezası uygulanması icap ettiği; öte yandan, usulsüzlük cezası kesilmesinin yerinde olduğu gerekçesiyle usulsüzlük cezası ile Temmuz ve Eylül/1998 dönemlerine ilişkin tarh işleminin anılan miktarlarına ve bu miktarlara isabet eden kusur cezasına ilişkin davanın reddi; işleminin fazlaya ilişkin kısmının ise, iptali yolunda İçel Birinci Vergi Mahkemesince verilen 10.7.2001 günlü ve E:2000/91; K:2001/522 sayılı kararın iptale ilişkin hüküm fıkrasının; defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemiş olan davacı adına, inceleme raporu uyarınca tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinin yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.**

**Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.**

**Tetkik Hakimi Kadir Özkaya'nın Düşüncesi: Davada, Mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyette olup olmadıklarının saptanması amacıyla, davacı tarafından dava aşamasında sunulan defter ve belgelerle ilgili olarak davalı Vergi Dairesi Müdürlüğüne inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve bu incelemenin sonuçlanmasından sonra, uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması gerekirken, bu yola başvurulmadan, davacının defter ve belgeleri üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak hüküm tesisinde isabet bulunmadığından, temyiz isteminin kısmen kabulü ile, kararın kısmen bozulmasının uygun olacağı, kısmen de temyiz istemi hakkında karar verilmesine yer olmadığı düşünülmektedir.**

**Danıştay Savcısı Emel Cengiz'in Düşüncesi: Davacıya ait defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek salınan katma değer vergisi, ile kesilen kaçakçılık cezası ve özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı kısmen kabul eden vergi mahkemesi kararı idarece temyiz edilmektedir.**

**3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin 1/a bendi ve aynı kanunun 34 üncü maddesinin 1 inci bendine göre, katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerekmektedir.**

**Davada, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesi nedeniyle vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanması olanağı ortadan kalkmış olduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesi hükmüne göre resen takdir sebebinin varlığının kabulü zorunludur.**

**Ancak, defter ve belgelerin ibraz edilememiş bulunması, 213 sayılı Kanunun 30 uncu maddesindeki ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldıracı hukuki bir neden olarak düşünülemez. Zira, Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesine göre vergi kanunlarının uygulanması bakımından vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini her türlü delille ispat edebilecek olan yükümlülerin emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına sahip bulunması, iktisadi, ticari ve teknik icaplara da uygun bulunmaktadır. Bu durumda, ispat külfeti kendisine düşen yükümlüler tarafından ibraz edilebilen fatura ve benzeri belgelerin, vergi dairesi müdürlüğünün de bilgisine sunulması suretiyle söz konusu faturaların gerçekten alış yaptığı emtialara ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenmesi gereken verginin tespiti gerekmektedir. Olayda, davacı tarafından vergi mahkemesine ibraz edilen defter ve belgelerin incelemeye yeterli olduğu, belgelerde yazılı mal ve hizmet alışlarının iş ve işletmeyle ilgili bulunduğu, katma değer vergilerinin teslim bedellerinden ayrı gösterildiği, belgelerin kanuni defterlere kayıtlı olduğu tespit edilmiş ise de, söz konusu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olup olmadığının tespitinin bu türlü bir inceleme ile mümkün olamaması karşısında, indirim konusu yapılan söz konusu faturalardan vergi dairesi müdürlüğünün de haberdar edilmesi suretiyle gerçek alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenmesi gereken verginin tespiti yoluna gidilmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekmektedir.**

Bu durumda, vergi mahkemesince, yukarıda sözü edilen araştırma tamamlandıktan sonra varılacak sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden, temyiz konu kararın vergi dairesince temyiz edilen kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenle, vergi dairesi temyiz isteminin kabulüyle, vergi mahkemesi kararının kısmen bozulması gerektiği düşünülmektedir.

#### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Temyiz başvurusu; 1998 yılına ait defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı Şirket adına, inceleme raporuna dayanılarak, ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu edilen katma değer vergilerinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle, katma değer vergisi salınıp kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemi, Mahkemelerine ibraz edilen davacıya ait defter ve belgeler üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen rapora dayanarak, kısmel iptal edip, kısmende davayı reddeden vergi mahkemesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının temyizen incelenerek bozulması istemine ilişkindir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34'üncü maddeleri 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 yapılması olanaklı bulunmaktadır.

Öte yandan; Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içerisinde yasadaki 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 vergilendirmeye 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, düzenleme 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 karşı incelemeye yetkili elemanına yapılmış olması gerektiği sonucu çıkarılmaktadır. Esasen; ibraz zorunluluğunu ve karşı 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 karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanması, engellenmesinin, amaçlandığı anlamına gelir. Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de, budur.

Bilindiği üzere; 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 kullanılmasının 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 kaçırılmayı 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. Bu yüzden; davada, Mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyette olup olmadıklarının saptanması amacıyla, davacı tarafından dava aşamasında sunulan defter ve belgelerle ilgili olarak davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve bu incelemenin sonuçlanmasından sonra, uyumsuzluğun çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Dava hakkında bu yola başvurulmadan, davacının defter ve belgeleri üzerinde yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen rapora dayanılarak hüküm tesisinde isabet bulunmamaktadır.

Diğer taraftan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344'üncü maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinin ilk fıkrasında, kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi zıyana sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış, anılan maddenin 6'ncı bendinde ise; vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.) suretiyle vergi zıyana sebep olunması halinde kastın varlığının kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Olayda da, inceleme elemanına ibraz edilmediği Mahkemece de kabul edilen belgeler nedeniyle, haksız katma değer vergisi indiriminden yararlanmak suretiyle vergi zıyana neden olduğu açık olan davacı adına kaçakçılık cezası kesilmesi, anılan yasa hükmü gereği olduğundan, yukarıda belirtilen inceleme sonucunda matrah farkı bulunması durumunda, kesilecek ceza da, kaçakçılık cezası olmalıdır.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne ve mahkeme kararının bozulmasına; bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 1.6.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

YÖ/ÖEK