

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2004	173	2003	2112	29/01/2004

#### KARAR METNİ

ADLİ MAHKEMEDE OLDUĞUNDAN DOLAYI İNCELEMAYA İBRAZ EDİLMİYEN DEFTER VE BELGELER İLE MAHKEMEYE İBRAZ EDİLEN DEFTER VE BELGELERİN, İDAREYE GÖNDERİLEREK İNCELENMESİNİN SAĞLANMASI GEREKTİĞİ; İLK KEZ TEMYİZ AŞAMASINDA İBRAZ EDİLENLERİN İSE DİKKATE ALINAMAYACAĞI; BİLİRKİŞİ RAPORUNA HANGİ NEDENLE İTİBAR EDİLMEDİĞİ AÇIKLANMAKSIZIN HÜKÜM KURULMASINDA İSABET BULUNMADIĞI HK.< Temyiz İsteminde Bulunan: ...

Vekili : Av. ...

Karşı Taraf : Irmak Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstem Özet : 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca davacı Şirket adına katma değer vergisi salınması, kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı; davacı Şirket tarafından ilgili yıl defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyat esas itibarıyla yerinde ise de; Mahkemelerince, davacı Şirketten defter ve belgeleri getirtilerek bilirkişi incelemesi yaptırıldığı, bilirkişice düzenlenen raporun, ibraz edilen defter ve belgelerin ve dosyanın incelenmesinden, ilgili yıla ilişkin hasılat faturalarının hiçbirinin ibraz edilmemiş olduğu; öte yandan, yatırım teşvik belgesi kapsamında yurt içinden ve yurt dışından satın alınan otomobiller ve teçhizatlar katma değer vergisi, gümrük vergisi, harç, resim vb.'den istisna edildiği halde, bu alışlar kapsamında tahakkuk etmekle beraber, ödenmeyecek olan veya ödendikten sonra geri alınması gereken bir kısım katma değer vergilerinin yersiz biçimde indirim konusu yapıldığı, bunun yanında, katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilen indirilecek katma değer vergisinin bir kısmının belgesinin mevcut olmadığı görüldüğü; re'sen yapılan bu tespitler karşısında, davacı şirketin Mahkemelerine kısmen ibraz ettiği defter ve belgeler ihticaca salih olmadığından, inceleme elemanınca, davacı Şirketin beyanlarından yararlanılmak ve belgeleri ibraz edilemeyen katma değer vergisi indirimleri reddedilmek suretiyle re'sen takdir edilen matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği, incelemenin işyerinde yapılmamış olmasının işlemi sakatlayan bir husus olarak değerlendirilmediği; öte yandan; defter ve belgelerin ibraz edilmemiş olması nedeniyle kesilen özel usulsüzlük cezasında da isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Kırıkkale Vergi Mahkemesinin 10.7.2003 gün ve E:2002/145; K:2003/142 sayılı kararının; defter ve belgelerin ibrazının istenildiği yazının memur eliyle tebliğinin yerinde olmadığı, tebliğatin şirketle ilgili olmayan kişiye yapıldığı, incelemenin işyerinde yapılması gerektiği; defter ve belgelerin başka bir inceleme elemanınca incelenecek olması nedeniyle ibraz edilmediği ve bu durumun inceleme elemanına bildirildiği; bir kısım belgelerin de ağır ceza mahkemesinde olduğu; bilirkişinin defter ve belgelerin ihticaca salih olduğunu belirttiği; mahkeme kararında indirim konusu yapılan bir kısım katma değer vergisinin belgelerinin olmadığı belirtilmişse de; buna ilişkin belgelerin mahkeme safhasında ibraz edilmiş olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: İstem reddi gerektiği savunulmaktadır.

Tetkik Hakimi Nurdane Topuz'un Düşüncesi: Temyiz başvurusu, davacı Şirketin yasal defter ve belgelerinin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle, inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi salınması, kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

27.2.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun, "Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları" başlıklı 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların, herhangi bir şart aranmaksızın tahsilinden vazgeçileceği belirtildiğinden, özel usulsüzlük cezasına ilişkin temyiz istemi hakkında karar verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Katma değer vergisi aslı ve buna ilişkin cezaya gelince;

Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, aynı kanunun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 54'üncü maddesinde öngörülen usullere uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, biçimsel uygunluk yanında ayrıca; belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelelerin gerçek durumu yansıtır 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.

Bu itibarla, mahkemece, davacı Şirket tarafından mahkemeye ibraz edilen defter ve belgeler ile adli yargıda olması nedeniyle ibraz edilemeyen belgeler idareye sunularak, söz konusu defter ve belgeler üzerinde inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve bu inceleme sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, dava hakkında, bu yapılmadan hüküm tesisinde isabet

bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenle, kararın vergi aslına ve kaçakçılık cezasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Bilgin Arısan'ın Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince verilen kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49'uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemin reddi ile temyiz edilen mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüşüldü:

Olayda; 12.11.2001 tarihinde tebliğ edilen yazı ile istenilmesine karşın haklı bir neden gösterilmeksizin inceleme elemanına ibraz olunmayan 1998 yılına ait defter ve belgeler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi indirimlerinden hareketle ve inceleme raporuna dayanılarak davacı Şirket adına salınan katma değer vergisine ve kesilen kaçakçılık ve özel usulsüzlük cezalarına ait işlemin iptali istemiyle açılan davada, Mahkemece; kendisine ibraz olunan defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle hüküm kurulduğu anlaşılmıştır.

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 kılabacak düzenlemelere yer verilmiştir.

Söz konusu 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 önkabulden 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 yansıtır 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, düzenleme ve kayıt zorunluluğu getirilmesinde güdülen amaç yukarıda açıklanan, belge ve defterlerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı tarafı 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 karşın, 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'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

biraktığı 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 uyuşmazlık 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 kaçırmaı 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 bakımdan; davada, Mahkemece, biçimsel kurallara uygun ve gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadıklarının saptanması amacıyla, ilk kez temyiz dilekçesi ekinde ibraz olunanlar hariç, mahkemeye sunulan defter ve belgeler ile adli yargıda olması nedeniyle ibraz edilemediği ileri sürülen belgeler üzerinde davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına olanak sağlanması ve idarece yapılacak bu incelemenin sonucu alındıktan sonra vergi aslı ve cezasına ilişkin uyuşmazlığın karara bağlanması gerektiğinden; dava hakkında gerekli olmamasına karşın bilirkişi incelemesi yaptırıldıktan sonra, bilirkişice düzenlenen rapora hangi nedenle itibar edilmediği de açıklanmaksızın, yapılan değerlendirme sonucuna göre hüküm tesisinde isabet görülmemiştir.

Özel usulsüzlük cezasına gelince:

27.2.2003 tarih ve 25033 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun, "Kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan kamu alacakları" başlıklı 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen cezaların herhangi bir şart aranılmaksızın tahsilinden vazgeçileceği hükme bağlandığından, özel usulsüzlük cezası yönünden temyiz isteminin konusu kalmamıştır.

Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin kısmen kabulü ile, mahkeme kararının, vergi aslı ile kaçakçılık cezasını konu edinen hüküm fıkrasının bozulmasına; bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına; özel usulsüzlük cezasına ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemi hakkında ise, karar verilmesine yer olmadığına, 29.1.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

YÖ/ŞGK