

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2004	324	2000	9456	16/02/2004

KARAR METNİ

GÜBRE SATIŞ FATURALARINDA GÖSTERİLEN DEVLET DESTEKLEME PRİMLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHINA DAHİL OLMADIĞI; DAVACI ŞİRKETİN İŞ YERİNDE YAPILAN FİİLİ ENVANTER SONUCU SAPTANAN ENVANTER FARKLARININ GİDERİLMESİ İÇİN DÜZENLENEN FATURALARIN GERÇEĞİ YANSITMADIĞI; BELGESİZ ALINAN EMTİALARIN FATURALI OLARAK SATILARAK KATMA DEĞER VERGİLERİNİN BEYAN EDİLMİŞ OLMASININ, SÖZ KONUSU BELGESİZ ALIŞLAR NEDENİYLE ZİYAA UĞRATILAN VERGİLERDEN DOĞAN SORUMLULUĞU ENGELLEMEYECEĞİ HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan: Gediz Vergi Dairesi Müdürlüğü Gediz/KÜTAHYA

Karşı Taraf : ...

İstem Özet : Gübre bayiliği yapan davacı Şirketin, 1998 yılında faturasız satış yaptığı, düzenlediği bazı faturalardaki katma değer vergisini eksik beyan ettiği ve belgesiz emtia aldığından bahisle, inceleme raporuna dayanılarak, 1998/Ocak, Nisan, Mayıs, Eylül ve Ekim dönemleri için, davacı Şirket adına re'sen salınan katma değer vergileri ile kesilen kaçakçılık ve kusur cezalarına ilişkin işlemi ; dava dosyası ile davacı Şirketin 1998 yılına ait yasal defter ve belgelerinin incelenmesinden; matrah farkının belgesiz satışlara isabet eden kısmının; davacı Şirketin 1998/Aralık döneminde düzenlenmiş olduğu 171 adet satış faturasının muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğundan hareketle ve 31.12.1998 tarihinde, Gediz İlçe Tarım Müdürlüğü elemanlarınca, davacı Şirketin iş yerinde yapılan fiili envanter sonucu, gübre cinsleri itibarıyla tespit edilen envanter farkları, belgesiz satış olarak kabul edilerek, bu gübrelerin, Gediz İlçesi ve çevresinde yetiştirilen tarım ürünlerinin ekiminden hasadına kadar, kullanılma zamanları ve ortalama fiyatları esas alınarak hesaplandığı anlaşılmışsa da; katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay malın teslimi anında meydana geldiğinden, vergiyi doğuran olayın gübrelerin kullanılma dönemlerine bağlanmış olması; 171 adet faturadan, sadece 25 tanesinde adı geçen çiftçilerin ifadesine başvurulması ile elde edilen bilgilerin, kalan satış faturalarına yayılmış olması; ifadesine başvuru çiftlerden bir kısmının da, faturalardaki gübreyi aldıklarını ifade etmesi ve söz konusu faturalara ilişkin olarak her türlü karşıt inceleme olanağı varken, bunun yapılmaması karşısında, matrah farkının bu kısmında, eksik inceleme nedeniyle isabet görülmediği; matrah farkının, bazı faturalardaki katma değer vergisinin eksik beyan edilmesinden kaynaklanan kısmına gelince; inceleme raporu eki tutanakta seri ve sıra numaraları belirtilen bu faturalardaki çiftçi paylarına isabet eden hasılat ve katma değer vergisinin beyan edildiğinin; beyan edilmeyen kısmın ise, söz konusu faturalarda gösterilen devlet destekleme primine ilişkin bulunduğu anlaşıldığı; dağıtıcı kuruluş, bayi ve çiftçi arasında uygulanan yöntemle, dağıtıcı kuruluş tarafından bankadan tahsil edilip, bayinin alış ve satış faturalarında sadece miktarı gösterilen, ancak bayiyeye değil, nihai tüketici durumundaki çiftçiye yansıtılan devlet destekleme priminin, yararlanıcısı olmayan, hasılat ve maliyet unsurları etkilenmeyen bayi için, katma değer vergisi matrahına dahil edilmesinin hukuka aykırı olduğu; öte yandan, yapılan fiili ve kaydi envanter sonucunda, belgesiz yapıldığı tespit edilen yem alışlarına isabet eden katma değer vergisi; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, belgesiz mal bulunduran davacı Şirketten, müteselsil sorumlu sıfatıyla istenilmiş ise de; bu yemlerin faturalı olarak satılmış olması ve katma değer vergisinin beyanlarına yansıtılmış olması karşısında, söz konusu verginin aranılmasının da hakkaniyete uygun olmadığı gerekçesiyle iptal eden Eskişehir İkinci Vergi Mahkemesinin 5.4.2000 gün ve E:1999/381; K:2000/141 sayılı kararının; inceleme raporuna dayanılarak tesis edilen tarh ve ceza kesme işleminin yasal olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Savunma verilmemiştir.

Tetkik Hakimi Ergün Gökdam'ın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı Emel Cengiz'in Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin reddi ile vergi mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, Mahkeme kararının, dava konusu işlemin, inceleme raporu eki tutanakta seri ve sıra numaraları belirtilen faturalardaki devlet destekleme primlerinin katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle tesis edilen kısmının iptaline ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Mahkeme kararının, işlemin, belgesiz satışlardan ve alışlardan kaynaklanan matrah farkına isabet eden kısmına ilişkin hüküm fıkrasına yönelik temyiz istemine gelince:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan tanık ifadesinin, ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu düzenlemesi yer almıştır.

Bu düzenlemeye göre; belgelerin ve defter kayıtlarının vergi kanunlarında ve bu kanunların vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelerde öngörülen biçimsel kurallara uygun bulunması ve belgelerin temsil ettiği vergiyi doğuran olayla ilgili diğer biçimsel işlemlerin noksatsız yerine getirilmiş olması, düzenlenen belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme muamelelerine esas alınması için yeterli değildir. Ayrıca; söz konusu biçimsel işlemlerin, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir.

Dosyanın incelenmesinden; davacı Şirketin iş yerinde, 31.12.1998 tarihinde, Gediz İlçe Tarım Müdürlüğüne yapılan fiili ve kaydi envanter sonucunda, bazı gübre cinsleri itibarıyla faturasız satışları bulunduğu saptanması üzerine; davacı Şirket tarafından 24-30 Aralık 1998 tarihlerinde düzenlenen 171 adet satış faturasında ismi geçen çiftçilerden, ifadesine başvuru 25 tanesinin, Gediz İlçe Tarım Müdürlüğü, Gediz İlçe Emniyet Müdürlüğü ile inceleme elemanına yapmış oldukları aynı yöndeki açıklamaları, söz konusu faturalarla satılmış görünen gübrenin cins, miktar ve satın alınma tarihleri ile faturalarının düzenlenme tarihlerinin uyumadığı, bazı faturalardaki imzaların, bu faturalarda adı geçen çiftçilere ait olmadığı ve faturaların tamamının asıllarının çiftçilere verildiği hususlarının tespit edilmesi ve davacı Şirket yetkilisince de, bazı faturaların zamanında düzenlenmediğinin bildirilmesi karşısında, sözü edilen faturaların gerçeği yansıtmadıkları, envanter dengesinin oluşturulması için muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olarak düzenlendikleri sonucuna ulaşılarak, 31.12.1998 tarihli tutanakla saptanan faturasız satış miktarlarının ortalama fiyatlarla değerlendirilmesi ve bu satışların gübre cinsleri

itibarıyla kullanıma zamanları hakkında, Gediz İlçe Tarım Müdürlüğünden edinilen bilgiler dikkate alınarak, faturasız satışlarla ilgili matrah farkının ve ait olduğu dönemlerin belirlendiği anlaşılmış olup; bu tespitler karşısında; söz konusu satış faturalarının gerçeği yansıttığının kabulü olanaklı bulunmadığından, mahkeme kararının aksi yoldaki hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir.

Mahkeme kararının, Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinin 2'inci fıkrasına dayanılarak yapılan tarh ve ceza kesme işlemine ilişkin hüküm fıkrasına gelince;

Bu hüküm fıkrası; fiili ve kaydi envanter sonucu belgesiz alındığı saptanan yemin satışı sırasında tahsil edilen katma değer vergisinin beyan edilmek suretiyle ödenmiş olması karşısında; davacı Şirketten, ayrıca, alışları nedeniyle katma değer vergisi istenilmesinin hakkaniyete uygun olmadığı gerekçesine dayalı bulunmaktadır. Oysa; tüm alanlarda olduğu gibi, Vergi Hukukunda da, hakkaniyet, her şeyden önce, yasa hükümlerinin doğru yorumlanıp uygulanmasıyla sağlanabilecek niteliktedir. Mahkeme kararının anılan hüküm fıkrasında, maddi olay ve Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinin yukarıda sözü edilen 2'nci fıkrası hatalı yorumlanıp, hatalı uygulanmıştır. Zira; anılan fıkrada, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun veya hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisinin, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranacağı yolunda yer alan hükme dayanılarak yapılan tarhiyatta, davacı Şirketin niteliğinin, "vergi sorumlusu" olmasına; yani, başkalarının (kendisine belgesiz satış yapanın) vergi borcundan dolayı sorumlu tutulmasına karşın; yem satışları dolayısıyla tahsil ettiği katma vergisi bakımından davacı Şirket, "vergi mükellefi" durumundadır. Başka anlatımla; beyannamesine dayanılarak tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, davacı Şirketin kendi borcudur.

Belgesiz emtia alan katma değer vergisi mükelleflerinin, bu emtianın satışı dolayısıyla doğan vergi borçları yanında, kendilerine belgesiz emtia satışı yapanların vergi borçlarından da sorumlu tutulmaları, Yasa koyucu tarafından öngörülen hukuksal durum olduğundan; Yasama Organınca, bu konuda, herhangi bir değişiklik yapılmadıkça, hakkaniyete aykırılıktan söz edilmesi açıklanan hukuksal durumun göz ardı edilmesi anlamına gelir. Olayda; davacı Şirketin belgesiz emtia alımı yaptığı, Mahkemece de, kabul edilmiştir. Bu bakımdan; temyize konu kararın açıklanan gerekçe ile verilen bu hüküm fıkrasında da isabet yoktur.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kısmen kabulüne; temyize konu mahkeme kararının belgesiz satışlar ile belgesiz alışlardan kaynaklanan matrah farkı ile ilgili hüküm fıkrasının bozulmasına; fazlaya ilişkin istemin ise, reddine ve mahkeme kararının devlet destekleme priminin katma değer vergisi matrahına dahil edilmesinden kaynaklanan tarh ve ceza kesme işleminin iptaline ilişkin hüküm fıkrasının onanmasına; kısmen bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararlar birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 16.2.2004 gününde oybirliği ile karar verildi.

BŞ/ŞGK