

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
YEDİNCİ DAİRE	2001	3655	2001	2631	28/11/2001

#### KARAR METNİ

**İNCELEMeye İBRAZ EDİLMEDİĞİ GİBİ MAHKEMENİN İNCELENMESİNE SUNULACAĞI BELİRTİLEN ANCAK DAHA SONRA BİR KISMININ ZAYİ OLDUĞU İLERİ SÜRÜLEN DEFTER VE BELGELERİN İHTİCACA SALİH OLMADIĞI HK.<**

**Temyiz İsteminde Bulunan: ... İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş.**

**Karşı Taraf : ... Mal Müdürlüğü**

**İstemin Özeti : 1999 takvim yılına ait defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle, ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu edilen katma değer vergilerinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle 1999 yılının Ocak dönemi için katma değer vergisi salınıp, vergi zıyaı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3, 134 ve 135'inci 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 söz konusu belgeleri tutulması mecburi olan defterlere kaydetmeleri koşuluyla indirebilecekleri; ancak bunun için, indirim konusu edilen katma değer vergilerine ait fatura ve benzeri belgelerin gerçeği yansıtmaması, bir başka söyleyişle, anılan fatura ve benzeri belgelerde yer alan katma değer vergilerinin gerçekten ödenmiş olması icap ettiği, bir faturanın gerçek dışı olup olmadığına ve faturada yer alan katma değer vergisinin gerçekten ödenip ödenmediğinin saptanmasının da, faturanın düzenlenmesinden önce gelen alım-satım kademelerindeki bütün işlemlerin incelenmesi ile sağlanabileceği, bu incelemenin de; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesinde sayılan vergi inceleme yetkisini haiz kişilerce yapılabileceği, zira alım-satım kademelerindeki mükelleflerin kayıtlarını incelemenin, ilgililerin beyanlarına başvurmanın, vergi inceleme yetkisini haiz kişilerin görevi olduğu, bu görevin yerine getirilebilmesi için de, defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmesi icap ettiği, aksi halde kanunun kabul edilebilir hiç bir mazereti olmadığı halde, defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmeyen mükelleflerin işlemlerinin vergi incelemesi dışında kalmaları halinin ortaya çıkacağı, olayda, davacı kurumca, defter ve belgelerin mahkemelerince incelenerek karar verilmesi istenilmekte ise de, mahkemelerince yapılacak bir incelemede, indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin gerçekten ödenip ödenmediğinin saptanamayacağı, belirtilen durum karşısında; kanunun kabul edilebilir hiçbir mazereti olmaksızın, defter ve belgelerine inceleme elemanına ibraz etmeyen davacı kurumun katma değer vergisi indiriminden yararlanma olanağı bulunmadığından, katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyatta ve ceza kesme işleminde isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle reddeden Adana Birinci Vergi Mahkemesinin 17.4.2001 günlü ve E:2001/43; K:2001/391 sayılı kararının; defter ve belgelerinin, inceleme elemanınca verilen süre içinde bulunamaması nedeniyle süresinde ibraz edilemediği, ibraz için ek süre istenildiği halde verilmediği, daha sonra bulunup ibraz edilmek istenildiğinde ise inceleme elemanınca kabul edilmediği, defter ve belgelerin muhafaza edildiği muhasebecilerine ait büroda çıkan yangında defter ve belgelerinin yandığı, bu nedenle de mahkemeye de ibraz edilemediği; esas itibarıyla alımlarının çoğunluğunun Petrol Ofisi gibi belli başlı firmalardan olduğu, içeriği itibarıyla gerçeği ifade etmeyen herhangi bir belge kullanmadıkları, mal ve hizmet satın aldıkları kişiler nezdinde yaptıkları araştırmalar sonucu temin edebildikleri alış faturaları ile benzeri belge örneklerini mahkemeye sundukları, ancak mahkemece, 2577 sayılı Kanunun 20'nci maddesi hükmüne aykırı davranılarak, sunulan belgelerle ilgili hiçbir inceleme yapmadan ve yaptırılmadan karar verildiği, bunun da Danıştay Dokuzuncu ve Onbirinci Daireleri ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun aksi yönde verilen birçok kararına aykırı olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.**

**Savunmanın Özeti: İstemin reddi gerektiği yolundadır.**

**Tetkik Hakimi Kadir Özkaya'nın Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, 2577 sayılı Kanunun 49'uncü maddesinin 1'inci fıkrasında sayılan bozma nedenlerine uymadığından, temyiz istemi reddedilerek kararın onanması gerektiği düşünülmektedir.**

**Danıştay Savcısı Bilgin Arısan'ın Düşüncesi: Mükellef şirketin taşınması sırasında yapılan vergi incelemesinde vergi inceleme elemanı tarafından istenen kanuni defterlerin ve belgelerin ibraz edilememesi sebebiyle tarh ve tebliğ edilen cezalı katma değer vergisi aleyhine açılan davayı redederek cezalı katma değer vergisini tasdik eden Adana 1'inci Vergi Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması talep edilmektedir.**

**Mükellef şirketin taşınması sırasında yapılan vergi incelemesinde vergi inceleme elemanı tarafından istenen kanuni defter ve belgelerin mücbir sebeple ibraz edilemediği, ancak sonradan bunların temin edilerek ibraz edileceği bildirildiği halde bu ibrazın kabul edilmediği ve bu cezalı tarhiyat aleyhine açılan dava sırasında da aynı mücbir sebebin dermeyer edilerek söz konusu belgelerin bilirkişi incelemesi için ibraz edilebileceği bildirildiği halde vergi mahkemesi tarafından da bu talebin nazara alınmadan davanın rededilerek cezalı katma değer**

vergi tarhiyatının tasdik edilmesi 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi 4 üncü fıkrası amir hükmüne aykırı bulunduğundan temyiz talebinin kabulü ile Adana 1 inci Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmüştür.

#### **TÜRK MİLLETİ ADINA**

**Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:**

Temyiz başvurusu; kanunen kabul edilebilir hiçbir mazereti olmadığı halde, 1999 yılı defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı kurum adına, inceleme raporuna dayanılarak, ilgili dönem beyannamelerinde indirim konusu edilen katma değer vergilerinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle katma değer vergisi salınıp, vergi zıyaı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden 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 vergisinde 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 yapılabilmesi olanaklı bulunmaktadır.

Öte yandan; Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içerisinde yasanın 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 yansıttığı 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 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, belg ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Salt bu nedenle, haklı mazeret olmaksızın, yetkililere ibraz edilmeyen belge ve defterler, ilgilisi lehine kanıt olma değerini yitirirler. 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 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 sonucu 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 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. Bu bakımdan; olayda, mahkemenin, kendisine sunulan fatura ve benzeri belgelerde yer alıp, davacı kurumca indirim konusu edilen katma değer vergilerinin gerçekten ödenip ödenmediğinin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılacak incelemeyle saptanabileceği, bu incelemenin de, mahkemelerince yapılamayacağı yolundaki gerekçesi yerinde ise de, haklı nedenlerle inceleme elemanına ibraz edilemeyen; daha sonra mahkemeye sunulan defter ve belgelerin, incelenmek üzere, gerçek mahiyet araştırmasında yetkili vergi idaresine gönderilerek, sonucuna göre karar verilmesi de hakkaniyet gereğidir. Dosyanın incelenmesinden; usulüne uygun olarak istenilen, ancak bulunamadıklarından bahisle inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, dava aşamasında, buldukları ve dosyaya ibraz edilebileceklerinin mahkemeye bildirilmesinden sonra verilen dilekçeyle, söz konusu defter ve belgelerin 26.2.2001 tarihinde muhasebecinin bürosunda çıkan yangında tamamen yandıklarının bildirildiği ve buna dair bilirkişi raporu ibraz edildiği, davacının Dairemizin 2001/2594 esas sayısında kayıtlı dosyasına, davacı vekilince ibraz edilen 12.10.2001 tarihli dilekçede de, anılan yangında defter ve belgelerin kısmen yandığının, yanmayan kısımlarının incelenmesinin mümkün bulunduğunun ileri sürüldüğü anlaşılmıştır. Vergilendirme dönemi ile ilgili defter ve belgelerin, gerek inceleme elemanına, gerekse mahkemeye ibraz edilememesinin nedeni olarak ileri sürülen olayların ortaya konuluşundaki bu çelişki, davacının niyetinin, kimi işlemlerinin vergi denetiminden kaçırılması ve gerçek durumun ortaya çıkmasının engellenmesi olduğunu açıkça göstermektedir. Durum böyle iken, ihticaca salih olmadıklarında kuşku bulunmayan anılan defter ve belgelerin davacıdan yeniden istenilmesinde ve vergi idaresinin incelemesine sunulmasında, ne hukuki yarar, ne de zorunluluk vardır. Açıklanan nedenlerle, temyiz dilekçesinde ileri sürülen hususlar kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmediğinden, istemin reddine; mahkeme kararının onanmasına; hüküm altına alınan tutar üzerinden binde 7.2 oranında ve 6.610.000.- (Altımilyonaltıyüzonbin) liradan az olmamak üzere hesaplanacak nispi karar harcından, mahkemece karara bağlanan harcın mahsubundan sonra, kalan harç tutarının temyiz eden davacıdan alınmasına, 28.11.2001 gününde oybirliği ile karar verildi.

BŞ/ÖEK