

DANIŞTAY KARARI**Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan:****Esas No : 2013/3****Karar No : 2019/1**

ÖZÜ : 1- Defter ve belgelerin kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep nedeniyle incelemeye ibraz edilmemesi re'sen tarh nedeni olmakla birlikte, ibraz ödevinin yerine getirilmediğinden bahisle yapılan tarhiyatın hukuka uygun düşmeyeceği,

2- Kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellef adına ibraz ödevini yerine getirmediğinden bahisle yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan davada, defter ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, söz konusu defter ve belgeler mahkemece istenilip, vergi idaresi de haberdar edilerek, vergilendirmenin hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerektiği hakkında.

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Defter ve belgelerini kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile mücbir sebep dolayısıyla incelemeye ibraz etmeyen mükellefler adına yapılan cezalı katma değer vergisi tarhiyatına karşı açılan davalarda, Danıştay vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen kararlar arasında var olduğu ileri sürülen içtihat aykırılığının, içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesinin Danıştay Başkanı tarafından istenilmesi üzerine, konuyla ilgili kararlar ile yasal düzenlemeler incelendikten ve Raportör Üyenin açıklamaları ile Danıştay Başsavcısının düşüncesi dinlenildikten sonra gereği görüldü:

I. KONU İLE İLGİLİ KARARLAR:**A. MÜCBİR SEBEP NEDENİYLE DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLEMESİNE İLİŞKİN KARARLAR:**

1- Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 26.01.2017 tarih ve E:2016/13674, K:2017/278 sayılı karar:

Davacının, defter ve belge isteme yazısının tebliği üzerine, defter ve belgelerinin zayi olduğuna dair ticaret mahkemesi kararını incelemeye ibraz ettiği olayda, inceleme elemanınca mücbir sebebin varlığı kabul edilerek, mükelleften (davacıdan) emtia alışı yaptığı kişi ve kuruluşlardan ihtilaflı yılla ilgili alış faturalarını temin ederek ibrazının istenilmesi gerekirken, davacıya bu yönde herhangi bir bildirimde bulunulmaksızın, alış belgelerinin ibraz edilmediği neden gösterilerek indirimlerin tamamının reddi suretiyle yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, davayı yaptığı araştırma ve inceleme sonucu yazılı gerekçeyle sonuçlandıran Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

2- Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 14.06.2017 tarih ve E:2016/1229, K:2017/5294 sayılı karar:

Defter ve belgelerin 03.10.2007 tarihinde çıkan yangında yanması sonucu davacı tarafından 2006 ve 2007 (03.07.2007 tarihine kadar) takvim yıllarına ait yevmiye, kebir, envanter ve işletme defterleri ile yazar kasa Z raporları, alış satış ve gider evrakları hakkında zayi belgesi verilmesine ilişkin dava açıldığı, İstanbul Asliye Beşinci Ticaret Mahkemesinin kararı ile anılan takvim yıllarına ait yevmiye, kebir, envanter ve işletme defterlerinin zayi olduğuna dair karar verildiği anlaşılmaktadır.

İdari yargıda re'sen araştırma ilkesi esas olup, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde, Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinin bakmakla yükümlü oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapmaları öngörülmüştür. Buna göre bakılan davalarla ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgelerin gerçeğe ulaşılmasında yeterli görülmemesi halinde, mahkemelerce madde hükmünde öngörülen her türlü incelemenin yapılması, gerek re'sen araştırma ilkesi, gerekse sözü geçen kanun hükmü karşısında zorunluluk arz etmektedir.

Bu durumda, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi veya kuruluşları tanımak ve bilmek durumundaki alıcının, gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına her zaman sahip olduğundan, Vergi Mahkemesince re'sen araştırma ilkesi uyarınca davacıya, emtia alış yaptığı kişi veya kuruluşlardan ihtilaflı dönemle ilgili olarak temin edebileceği fatura ve benzeri vesikaların ibrazı için uygun bir süre verilmesi, bunun sonucunda ibraz edilen faturaların gerçekten alış yaptığı emtiaya ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenmesi gereken verginin tespitine göre karar verilmesi gerekirken, böyle bir araştırma yapılmaksızın eksik inceleme nedeniyle, açılan davayı kısmen kabul eden Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle karar bozulmuştur.

3- Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 18.09.2017 tarih ve E:2015/2325, K:2017/6128 sayılı karar:

Davacı şirketin 2004 yılı defter ve belgelerinin ibrazı istemli yazısının davacı şirkete 12.05.2008 tarihinde tebliğ edildiği, ancak verilen süre içinde defter ve belgeleri incelemeye ibraz etmediği, anılan defter ve belgelerin içinde bulunduğu araçla beraber 18.05.2008 tarihinde çalındığını ifade ettiği, bunun üzerine davacı şirketin 2004 yılı katma değer vergisi beyannamelerinde belirtilen katma değer vergisi indirimleri reddedilmek suretiyle cezalı tarhiyat yapıldığı, davacı şirketin zayi belgesi verilmesi istemiyle açtığı davada İzmir 2. Asliye Ticaret Mahkemesinin E: 2008/406, K:2009/573 sayılı kararı ile anılan defter ve belgelerin zayi olduğuna hükmedildiği ve 17.12.2009 tarihinde kesinleştiği, bu durumda, defter ve belgelerin hırsızlık sonucu zayi olduğu hususu davacı şirket tarafından tevsik ve ispat edildiğinden, defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğünün mücbir sebep nedeniyle yerine getirilemediği açık olup, davacı şirket adına tarhedilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle karar bozulmuştur.

4- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 13.12.2017 tarih ve E:2017/428 ; K:2017/636 sayılı karar:

Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilmiş bir katma değer vergisi söz konusu olamayacağından, vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçekten yapılmış bir teslim ile ilişkili olup olmadığının tespiti de önem taşımaktadır.

213 sayılı Kanun'un, 4369 sayılı Kanun ile değişik 256. maddesinde defter ve belgelerin vergi idaresinin yetkili makam ve memurlarına ibraz ve inceleme için arz edilmesinin zorunlu olduğu kurala bağlanmıştır. Kanun'un 13. maddesinin ikinci bendinde de vergi ödevinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler mücbir sebep hali olarak sayılmıştır. Bu düzenlemelere göre yasal defter ve belgelerin yukarıda değinilen nedenlerle elden çıkmış olduğu hallerde, incelenmek üzere istenen ve sunulması zorunlu olan yasal defter ve belgelerin ibrazdan kaçınıldığının kabul edilemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Olay tarihinde yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 68. maddesinin dördüncü fıkrasında ise bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kağıtların; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet

sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğraması halinde tacirin ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebileceği, mahkemenin lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebileceği, böyle bir vesika almamış olan tacirin defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılacağı kurala bağlanmıştır.

Gerçek bir emtia teslimine dayanmayan fatura kullanımı nedeniyle incelenmek istenen 2004 yılına ilişkin yasal defter ve belgelerin ibrazına ilişkin yazının 05.12.2006 tarihinde iş yeri adresinde şirketin kanuni temsilcisine tebliğ edilmesine rağmen süresi içinde ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyen davacı tarafından, arşiv olarak kullanılan binanın bodrum katının, 23.03.2006 tarihinde dere suyunun kanalizasyon yolu ile geri basması üzerine 30 cm yüksekliğinde su ile dolması nedeniyle defter ve belgelerinin ıslanarak kullanılamaz hale geldiği iddia edilmiştir. Bu iddianın ispatı amacıyla dosyaya sunulan, 23.03.2006 tarihli Sarıyer Merkez Jandarma Karakol Komutanlığınca düzenlenen tutanakta, arşiv olarak kullanılan binanın zemin katının 40 cm yüksekliğinde yağmur ve kanalizasyon suyu ile dolduğu, 1998 ilâ 2004 yıllarına ilişkin defter ve belgelerin tamamına yakın kısmının kullanılamaz ve okunamaz durumda olduğu; 23.03.2006 tarihli Bahçeköy Zabıta Amirliğince düzenlenen tutanakta, arşiv olarak kullanılan binanın bodrum katını su bastığı, 1989 ilâ 2004 yıllarına ilişkin defter ve belgelerin büyük bir kısmının zarar gördüğü ve okunamayacak durumda olduğu; 24.03.2006 tarihinde davacı tarafından yapılan başvuru üzerine aynı tarihte yapılan tahkikat sonucu İstanbul Avrupa Bölgesi İtfaiye Müdürlüğünce düzenlenen 27.03.2006 tarihli hasar tespit tutanağında, yakından geçen dere suyunun kanalizasyon yolu ile geri basması sonucunda arşivin tahmini 30 cm yüksekliğinde su ile dolduğu ve muhtelif dosyaların ıslandığının tespit edildiği görülmüştür. Ayrıca, davacı şirket tarafından, bu durumun tespiti için 29.03.2006 tarihinde Sarıyer 2. Asliye Hukuk Mahkemesinde açılan davada, 31.03.2006 tarihinde yapılan keşif üzerine düzenlenen 03.04.2006 tarihli bilirkişi raporunda, arşiv olarak kullanılan yerin kanalizasyon suyu dolduğu, su yüksekliğinin yetkililerce düzenlenen tutanaklarda belirtilenden daha yukarı olduğu, tutanakların düzenlendiği sırada su miktarının çekilerek alçaldığı, bu durumun defter ve belgelerin içinde bulunduğu karton kutular üzerindeki suyun bıraktığı tortu ve pisliklerden anlaşıldığı, 1998 ilâ 2004 yıllarına ilişkin defter ve belgelerin okunamayacak şekilde tahrip olduğunun tespit edildiği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda yer verilen 13. maddesinde mücbir sebep halinin mutlak surette zayi belgesi ile ispatlanması gerektiği yönünde bir hüküm bulunmadığı gibi bu konuda Türk Ticaret Kanunu hükümlerine atıf da yapılmamıştır. Bu nedenle, yargı yerlerince, dava dosyasına sunulan zayi belgesi ve/veya diğer deliller göz önüne alınarak, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle vergi idaresine ibraz edilip edilemediğinin, her uyuşmazlıkta ayrı ayrı değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir. Mükellefler, defter ve belgelerin zayi olduğu hususunu; Ticaret Mahkemesinden alacakları zayi belgesi ile ispat edebilecekleri gibi diğer resmi makamlardan alacakları hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edebileceklerdir.

Davacı şirketin arşiv olarak kullandığı binanın su basması nedeniyle, defter ve belgelerinin okunamaz ve kullanılamaz durumda olduğu, gerek Jandarma Karakol Komutanlığı, Zabıta Amirliği ve İtfaiye Müdürlüğü tarafından düzenlenen tutanaklarla, gerek Sarıyer 2. Asliye Hukuk Mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporla ortaya konularak, 213 sayılı Kanun'un 13. maddesi uyarınca mücbir sebep halinin varlığının ispatlandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu durumda davacıdan, defter ve belgelerini ibraz ederek alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesi beklenemeyeceği gibi katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyen davacının, indirim uygulama koşullarından ikincisi olan, indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğü de bulunmadığından, ibraz ödevinin yerine getirilmediği gerekçesiyle yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

B. MÜCBİR SEBEP OLMAKSIZIN DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLMEMESİNE İLİŞKİN KARARLAR:

1- Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 30.01.2017 tarih ve E:2013/2910, K:2017/407 sayılı karar:

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasanın öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge 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.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesinde, mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz etmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

Yasada öngörülen zorunluluğa karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak 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.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinin 1 numaralı fıkrasında, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği öngörülmüş; aynı Kanun'un 29. maddesinin üçüncü fıkrasında da, indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükmü yer almış olup; buna göre, indirim hakkının, ilgili vesikaların anılan süre içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi koşuluyla kullanılması olanaklı bulunmaktadır. Oysa; inceleme elemanına ibraz edilmeyen defterlerdeki kayıtların yasanın öngörülen süre içerisinde yapıldığının, bu sürenin sona ermesinden sonra, mahkemece tespiti de olanaksızdır.

Olayda; davacıdan defter ve belgelerinin istenmesine karşın inceleme elemanına herhangi bir defter ve belge ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine herhangi bir mücbir neden göstermemiştir.

Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen yükümlünün daha sonra dava aşamasında mahkemeye ibraz etmesinin vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kalkmasına sebebiyet vereceği açık olduğundan ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun bulunmadığından indirimlerin reddi suretiyle yapılan dava konusu tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

2- Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 30.12.2016 tarih ve E:2016/997, K:2016/7964 sayılı karar:

Uyuşmazlıkta; defter ve belge isteme yazısının 17.08.2009 tarihinde davacının ikamet adresinde eşine tebliğ edildiği, buna karşın verilen süre içinde defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmediği sabittir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun "İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı" başlıklı 2. maddesinin ikinci fıkrasında "idari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlar ile gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsamakta olup, söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu doğurmamaktadır.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için, biçimsel varlığının gerçek mahiyetiyle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan "gerçek mahiyet" in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir. Bu bakımdan, gerçek mahiyetiyle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan; aksine, yetkili inceleme elemanına ibraz edilmedikleri için, kanıt olma değerini yitiren defter ve belgelere dayanılarak davacı lehine karar verilmesine olanak bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, idari yargı yerinin görevi, idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığını denetlemek olduğundan, idari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme sonucuna göre karar verilmesi bu yönüyle de mümkün değildir.

Bu durumda, yukarıda açıklandığı üzere mücbir sebep hali olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyerek indirim hakkından yararlanmak için yasal koşullardan birini yerine getirmeyen davacı adına katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

3- Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 24.12.2015 tarih ve E:2015/11049, K:2015/18441 sayılı karar:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 1/a bendinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanun'un 34. maddesinin birinci bendinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümler karşısında 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.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş, aynı Kanun'un 31. maddesinin atıfta bulunduğu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266. maddesinde, hakim in özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Olayda, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdire gidilmesi yerinde ise de, davacı tarafından, defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğu, istenmesi halinde ibraz edilebileceği hususunun temyiz aşamasında ileri sürüldüğü görüldüğünden, yukarıda sözü edilen re'sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince yükümlünün defter ve belgelerinin asıllarının istenilmesi, ibraz edilecek olan defter ve belgelerden vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle sözkonusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtialara ait faturalar olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve belgeler üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılmak suretiyle ortaya çıkacak sonuca göre uyumsuzluk hakkında yeniden bir karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

4- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 25.03.2015 tarih ve E:2015/16, K:2015/135 sayılı karar:

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin 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 Kanunu'nun 54. maddesi ile 213 sayılı

Vergi Usul Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 3. 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 kayıtlarda yer alan işlemin 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, defter ve belgelerin 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 Kanunu'nun 253. maddesinde mükelleflere defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etme, 256. maddesinde ise muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiş; aynı Kanun'un 134 ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir.

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 ortaya çıkmaktadır.

Yasada öngörülen zorunluluğa karşın, usulüne uygun olarak verilen süre içerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde, bu Kanun'a 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; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı başlıklı 2. maddesinin ikinci fıkrasında idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları, yürütme görevinin kanunlar ile gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremeyecekleri hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz.

2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinde düzenlenen re'sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemden kaynaklanan idari uyumsuzluğun çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacını, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacını güder. Buna göre davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı

yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır.

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 araştırmayacakları tabiidir. Bunun sonucu olarak, vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elamanına 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 koyucunun izin vereceği düşünülemez. Bu bakımdan; gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan defter ve belgelere dayanılarak, bir idari davada, davacı lehine karar verilemez.

Diğer taraftan idari yargı yerinin görevi idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığını denetlemek olduğu halde, idari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme ve araştırma sonucuna göre maddi olayda değişiklik olabileceğinden, uyuşmazlık hakkında karar verilmesi halinde idari yargı yerinin görevini belirtilen şekilde yerine getirdiği de söylenemez.

Öte yandan; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinin birinci fıkrasında, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği ngrlmş; aynı Kanun'un 29. maddesinin üçüncü fıkrasında da, indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükmü yer almış olup; buna göre, indirim hakkının, ilgili vesikaların anılan süre içerisinde yasal defterlere kaydedilmesi koşuluyla kullanılması olanaklı bulunmaktadır. Oysa; inceleme elemanına ibraz edilmeyen defterlerdeki kayıtların yasada öngörülen süre içerisinde yapıldığının, bu sürenin sona ermesinden sonra, mahkemece tespiti de olanaksızdır.

Olayda; temyize konu karara dayanak alınan defter ve belgelerin, davacıya usulüne uygun olarak tebliğ edilen yazı ile ibraz edilmesi istenilmiş olmasına rağmen, inceleme elemanına ibraz edilmediği sabittir. Davacı, ibraz etmeme keyfiyetine gerekçe olarak, hastalığı nedeniyle ibraz edemediğini ileri sürmüş ise de verilen ek sürelerle karşın ibraz etmediği gibi sadece verilen ek srelerden sonra şifahi olarak evrak, belgeler ile mal alış ve satış faturalarını inceleme elemanına götürdüklerini ancak, gerek olmadığı ifade edilerek alınmadığını ileri sürmektedir. Defter ve belgelerin muhafaza biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğünü düzenleyen yasal hükümler karşısında, ileri sürülen bu hususların haklı mazeret olarak kabulü mümkün değildir.

Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmediğinden Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

5- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı karar:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanun'un 34. maddesinin birinci bendinde de yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmek koşuluyla indirilebileceği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle emtia veya hizmet alışı temsil eden fatura veya yerine geçen belgenin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, katma değer vergisi indirimi yapılabilmesinin ön koşullarıdır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesi uyarınca, bu vergiyi indirim konusu yapacak olanlara yüklenen belgelendirme zorunluluğu dışında, indirim konusu yapılacak verginin gerçekten yüklenilmiş olması da gerekmektedir. Zira 29. madde, mükelleflere yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, bu teslimler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirimine konu yapılmasına olanak tanımıştır. Bu yüzden, gerçekte yapılmış bir teslimde dayanmaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi olanaklı değildir.

Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığının saptanması da öncelikle yükümlülerin yasal defter ve belgelerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 227, 171 ve 256. maddelerindeki düzenlemelere göre incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin birinci fıkrası, aynı Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelenmesinin zorunlu olduğunu; 171. maddesi ise vergi uygulaması bakımından yasal defterlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarıyla, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini saptamak, vergi ile ilgili işlemleri belirlemek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve incelemek, bu hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu denetlemek ve incelemek amacını sağlayacak şekilde tutulmasını öngörmüş; bu düzenlemelerin sonucu olarak da mükellefler, 256. madde ile saklanması zorunlu her türlü defter, belge ve kameleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemi üzerine ibraz ve incelemeye sunmaya mecbur tutulmuştur.

İndirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini; söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığını kanıtlama yükünün mükellefler üzerinde bırakılması, 3065 sayılı Kanun'un 34 ve 29. maddelerindeki özel düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Bu düzenlemelerin öngördüğü zorunluluk, Vergi Usul Kanunu'nun genel düzenlemesi olan ibraz ödevinin öngörülüş amaçları ve uygulama alanlarından farklıdır.

Katma değer vergisi indirimlerinin; ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle kabul edilmemesine dayanan uyumsuzluğun, iki ayrı yasadaki düzenlemelerin birlikte ele alınarak çözümlenmesi; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ilişkin 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinin de gereğidir. Değinilen maddede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceğine değinildikten sonra iktisadi, ticari ve teknik gereklere uymayan ve olayın özelliğine göre olağan dışı veya alışılmamış bir durumun, iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Defter ve belge isteme yazısının tebliğ edilmesine karşın, onbeş günlük yasal sürede ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyata karşı açılan davada; davacı, dava dilekçesinde, indirim konusu yapılan vergileri gerçekten yüklediğini, belgelendirme koşullarının yerine getirildiğini, bu durumun doğruluğunu,

yargı yerine sunabileceği defter ve belgeleriyle kanıtlayabileceğini iddia etmiş, temyiz dilekçesinde de bu iddiasını devam ettirmiştir.

3065 sayılı Kanun, 34. maddedeki koşulların varlığını kanıtlayamayan yükümlülere indirim yapma olanağı tanımamakla birlikte, katma değer vergisinin yansıma özelliği, bu vergiye ait yükün, nihai tüketiciye intikal etmesini öngörmektedir. Gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisi indiriminin, salt ön koşulun varlığı kanıtlanamadığı için kabul edilmemesi, verginin yansıma ve nihai tüketici üzerinde bırakılma özelliğini bozacağından davanın, davacı iddiaları doğrultusunda incelenmesi gerekmektedir.

34. maddede öngörülen ön koşulun varlığının, ilk derece yargı yerine ibraz edilen defter kayıtları ve alış belgelerinden saptanabildiği durumlarda, söz konusu verginin gösterildiği belgelerin gerçekten yapılmış bir teslimatı dayanıp dayanmadığının, dolayısıyla gerçekten yüklenilmiş bir vergi olup olmadığının, Vergi Usul Kanunu'nun, vergi idaresine tanıdığı denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilecek nitelik taşıdığı açıktır.

Davacının yargı yerine ibraz edeceği defter ve belgeleri üzerinde vergi idaresine tanınmış yetki ve tekniklerin yargı yerince kullanılması; indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslimatı dayandığının ve yüklenilmiş vergi olduğunun, yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılması olanaklı değildir. Esasen davanın; kendisine ibraz edilmemiş olması nedeniyle, yasanın öngördüğü şekilde indirilebilecek vergilerden oluşup oluşmadığı henüz vergi idaresi tarafından belirlenememiş olan kayıt ve belgeler hakkında, idarenin hiçbir görüş belirtmesine olanak tanınmadan sonuçlandırılması da İdari Yargılama Usulü Kanunu'na uygun düşmeyecektir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun, davaların açılması, delillerin toplanması ve ilgililerce sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini öngören 3, 16, 20 ve 21. maddelerinde, tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esası öngörülmüştür. Bu cümleden olarak, 3. maddesinin üçüncü fıkrasında dava konusu işlem ve belgelerin asılları ve örneklerinin dilekçeye karşı taraf sayısından bir fazla sayıda eklenmesi; 16. maddesinin birinci fıkrasında dava dilekçesi ve eklerinin birer örneğinin davalıya tebliği; 21. maddesinde ise dilekçe ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin, bunların zamanında verilmesine imkan bulunmadığına kanaat getirilmesi halinde kabulü ile karşı tarafa tebliği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verilirken değerlendirilmesi gerekmektedir.

İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafın davasına kanıt olmak üzere ilk derece yargı yerine sunabileceğini bildirdiği ancak, daha önce vergi idaresine ibraz edilmemiş defter ve belgelerin gerçekten yapılmış bir teslimatı dayanıp dayanmadığının ortaya konulmasına bağlı olup, vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği bu defter ve belgeler üzerinde, gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, Vergi Usul Kanunu'nun kendisine tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağında kuşku yoktur.

Bu durumda, vergi mahkemesince, davacının, dava dilekçesinde ibraz edebileceğini belirttiği defter ve belgeleri istenerek, ibraz edilecek belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek, vergilendirmenin konusunu oluşturan katma değer vergisi indiriminin dayandığı faturalarda bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usulüne göre kaydedilip edilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığına ilişkin herhangi bir saptama yapılmadan verilen ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

II. DANIŞTAY BAŞSAVCISININ DÜŞÜNCESİ:

Danıştay Başsavcısınca, konuya ilişkin görüşler ve vergi dava daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun ilgili kararlarına değinildikten sonra, olay ve hukuki durumla ilgili saptamalar yapılmış, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. ve 31. maddeleri zikredilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3., 13., 30., 227., 256. ve 257. maddelerine değinilmiş, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29., 34. ve 54. maddeleri hatırlatıldıktan sonra aşağıdaki inceleme ve değerlendirme yapılmıştır:

Mükelleflerin, katma değer vergisi indirimini haklarından yararlanabilmesi, indirim konusu yapılacak verginin fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmiş olması ile bu fatura ve benzeri belgelerin ilgili yasal defterlere kaydedilmiş olması koşullarına bağlanmış ve defter ve belgelerin, inceleme elemanınca talep edildiğinde ibraz edilmesi esas benimsenmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki yasal düzenlemelere göre; mükellefler tarafından katma değer vergisi indirimini yapılabilmesi için, vergisi indirim konusu yapılacak işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtması ve bu fatura ve benzeri vesikalarda gösterilerek indirim konusu yapılan katma değer vergisinin, gerçekten ödenmiş, yani indirim konusu yapan tarafından yüklenilmiş olması gerekmektedir. Gerçekleşmemiş teslim ve hizmetler dolayısıyla bir katma değer vergisi ödenmesi, dolayısıyla yüklenilmiş bir katma değer vergisi söz konusu olamayacağından, vergi indirimini de yapılamaz. Bu nedenle vergi indirimine dayanak teşkil eden faturaların gerçekten yapılmış bir teslim ile ilişkin olup olmadığının tespiti önem taşımaktadır.

Vergi dairesi tarafından hangi nedenle olursa olsun defter ve belge ibraz etmeyen/edemeyen mükelleflerin vergilendirilme dönemlerindeki katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek indirilen katma değer vergileri; vergi ziyai cezalı ve gecikme zamlı olarak istenilmektedir. Defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle ibraz edilemediğini kanıtlayan mükelleflere ise ceza kesilmemekte; sadece, vergi aslı gecikme zammıyla birlikte istenilmektedir.

Değerlendirme:

1- Usul yönünden:

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun "İçtihatları Birleştirme Kurulunun Görevleri" başlıklı 39. maddesinde; "İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine, Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görürse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir." hükmü yer almış olup, anılan hüküm uyarınca aykırı kararların verilmiş olması yeterli görülmüştür.

Bu nedenle; defter ve belgelerini, kanunen ve hukuken geçerli bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile mücbir sebep dolayısıyla ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefler adına, ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re'sen katma değer vergisi tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda, mücbir sebep halinin varlığı ve yokluğuna bağlı olarak, Danıştay vergi dava daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen kararlar arasında var olduğu ileri sürülen aykırılığın, içtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesinin istenilmesinde, usule aykırılık bulunmamaktadır.

2- Esas Yönünden;

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde, bu Kanun'a göre tutulması zorunlu bulunan defterlerin tamamının veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemiş olması halinde, dönem matrahının re'sen takdirini gerektireceği öngörülmüştür. Bu bent hükmü uyarınca dönem matrahının re'sen takdiri yoluna gidilebilmesi ve yapılan takdire dayanılarak vergi tarh edilebilmesi için, ön koşul, 213 sayılı Kanun'a göre tutulması zorunlu defterlerden en az birinin aynı Kanun'un 135. maddesinde vergi incelemesi yapmaya yetkili oldukları belirtilen kamu görevlilerine ibraz edilmemiş olmasıdır.

Mücbir sebebin varlığı halinde, davacıdan defter ve belgelerini ibraz ederek alış belgelerini defterlerine kaydettiğini belgelemesi beklenemeyeceği gibi katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyen davacının, indirim uygulama koşullarından ikincisi olan, indirim konusu yapılan vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını kanıtlama yükümlülüğü de bulunmadığından, Danıştay dava daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasındaki içtihat aykırılığının Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/428, K:2017/636 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmesi;

Usulüne uygun olarak tebliğ edilen istek yazısına rağmen, herhangi bir mücbir sebep ileri sürülmeksizin ibrazdan kaçınılması halinde re'sen tarh sebebinin doğacağı; aksi halde ise, re'sen tarh sebebi doğmayacağından, yapılan tarh işleminin sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacağı ve bu tür tarh işlemine karşı açılacak idari davada, idari yargı yerince, tarhiyatın maddi sebebinin gerçekliğinin araştırılmasına girilmesi, Anayasa'nın 125. maddesinde, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun da 2. maddesinin ikinci fıkrasında yasaklanan idari eylem ve işlem niteliğinde yargı kararı verme halini oluşturacağı sonucuna varılmakla, Danıştay dava daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasındaki içtihat aykırılığının Vergi Dava Daireleri Kurulunun 25.03.2015 tarih ve E:2015/16, K:2015/135 sayılı "hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesinin hukuka uygun görülmediği" yolundaki kararı doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

III. KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat:

Madde 3

.....

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Mücbir sebepler:

Madde 13 – Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir.

Re'sen vergi tarhı:

Madde 30 – (Değişik birinci fıkra: 21/1/1983-2791/1 md.) Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme

raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

(Değişik paragraf: 30/12/1980-2365/4 md.) Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. (Değişik: 24/6/1994-4008/2 md.) Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,
2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,
3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,
4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.
5. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)
6. (Ek: 30/12/1980-2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

.....

Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların İbraz Mecburiyeti

Madde 256 (Değişik: 22/7/1998 - 4369/4 md.)

Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike (7104 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 06.04.2018)ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler (7104 sayılı Kanun'un 20. maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 06.04.2018) ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

Mükerrer Madde 355 – (Ek:30/12/1980-2365/80 md; Değişik: 22/7/1998-4369/13 md.)

Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257 nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan (Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dahil);

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 (1.600 TL)Türk Lirası,
 2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 (800 TL) Türk Lirası,
 3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 (400 TL) Türk Lirası,
- Özel usulsüzlük cezası kesilir.

.....

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

Vergi indirimi

Madde 29 – 1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

c) (Ek : 3/6/1986 - 3297/9 md.) Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,

.....

İndirimin belgelendirilmesi:

Madde 34 – 1. Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir.

2. Katma Değer Vergisinin fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesine gerek görülmeyen işlemlerde vergi indiriminin nasıl belgelendirileceği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit olunur.

IV. KONUNUN İÇTİHADIN BİRLEŞTİRİLMESİNE GEREK OLUP OLMADIĞI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

Defter ve belgelerini, kanunen ve hukuken geçerli bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile mücbir sebep dolayısıyla ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefler adına, ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re'sen katma değer vergisi tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda, mücbir sebep halinin varlığı ve yokluğuna bağlı olarak, Danıştay vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararları arasındaki aykırılık; aykırılığın tipik unsurlarını yansıtmaması bakımından yukarıda yer verilen kararlara münhasır olmayıp, farklı tarihlerde verilmiş benzer nitelikte daire ve Kurul kararları mevcuttur.

Dolayısıyla, daireler ve Kurul kararları arasında aynı hukuk kuralının farklı biçimde yorumlanmasından kaynaklanan ve süreklilik kazanan aykırılığın, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesi gereğince içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine gerek bulunduğu 11.12.2018 tarihinde oyçokluğu ile karar verilerek işin esasına geçildi.

V. KONUNUN ESAS YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

A. MÜCBİR SEBEBİN VARLIĞI NEDENİYLE DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLEMESİ HALİ:

1. DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde, katma değer vergisi mükelleflerine, vergiye tabi işlemler üzerinden tahsil edip vergi dairesine beyan ederek ödemek zorunda oldukları katma değer vergisinden, aynı Kanun'un 29. maddesinde sayılan teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisini, aynı Kanun'un 34. maddesinde belirtilen şartlarla indirebilme imkanı getirilmiştir.

Katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmek için, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilme ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilme şartı aranmıştır.

Beyan esasına dayalı olan Türk vergi sisteminde, idarece aksi ortaya konulmadığı müddetçe, mükellefler beyanlarının doğruluğu karinesinden yararlanırlar. Bu ilkeden hareketle, beyanları üzerinden yasal haklardan yararlanan mükelleflerin defter ve belgeleri, zamanaşımı süresi içinde vergi idaresinin incelemeye yetkili elemanları tarafından her zaman incelenebilir. Böyle bir inceleme için defter ve belgelerin, mükelleften istenildiğinde incelemeye yetkili olanlara ibrazı zorunludur. Defter ve belgelerini haklı bir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler, beyanlarının doğruluğu karinesinden yararlanamazlar.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde, bu Kanun'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara, herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re'sen tarh sebepleri arasında sayılmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Kanun'un 13. maddesinde sayılan mücbir sebep hallerinden herhangi birisinin bulunması, vergi ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek sebep olarak kabul edilmiştir. O halde mücbir sebep halinin varlığını ispatlayabilen bir mükellefin vergi ödevini yerine getirmedeğinden bahsedilemeyecektir.

Mücbir sebep halinin varlığının ispatı, mutlak bir şekil şartına bağlanmamış olup, ticaret mahkemelerinden alınacak zayi belgesiyle ispat edilebileceği gibi, olayın özelliğine göre ilgili resmi makamlardan alınan ve hukuken itibar edilebilir nitelikteki belgelerle de ispat edilebilir. İspat vasıtalarının niteliği, olayın özelliğine göre, görevli yargı yerlerince değerlendirilecektir.

Buna göre, katma değer vergisi indiriminden yararlanmış bir mükellefin beyanlarının doğru olup olmadığının tespiti amacıyla, defter ve belgelerinin ibrazı istenildiğinde, 213 sayılı Kanun'da tanımlanmış mücbir sebep hallerinden biri sebebiyle defter ve belgeleri zayi olan bir mükellefin, ibraz ödevini yerine getirmesi beklenemez. Böyle bir nedenden dolayı, ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle adına tarhiyat yapılması ve ceza kesilmesi hukuka uygun düşmeyecektir.

Defterlerle birlikte zayi olan ve katma değer vergisi indirimine esas olan alış belgelerinin, alış yapılan mükelleflerden temin edilerek inceleme elemanına veya mahkemeye ibrazını beklemek de gerçekçi bir yaklaşım olmayacaktır. Zira, alım yapılan mükelleflerin bazen faaliyetini terk etmeleri veya bulunamamaları, bazen de belge asıllarını vermemeleri gibi sebeplerle bu belgeler temin edilememektedir. Dava aşamasında mahkemece, bu belgelerin temin edilmesinin davacıdan istenildiği durumlarda, alım yapılan mükelleflerin defter belge saklama yükümlülük süresi de çoğu zaman olduğundan, istenilen belgelerin temin edilmesi imkansız hale gelmektedir.

2. SONUÇ:

Bu durumda, mücbir sebebin varlığı halinde;

1- Defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesinin re'sen tarh nedeni olduğuna oyçokluğuyla,

2- İspat külfeti açısından ise, içtihatların; mücbir sebebin varlığı halinde mükelleflerin ibraz ödevini yerine getirmelerinin beklenemeyeceği ve indirim konusu yapılan vergilerin, alış belgelerinde ayrıca gösterilmiş olmasını ispatlama yükümlülüğünün de bulunmadığı yolundaki Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/428, K:2017/636 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 11.12.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

B. MÜCBİR SEBEP OLMAKSIZIN DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLMEMESİ HALİ:

1. DEĞERLENDİRME:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, aynı Kanun'un 34. maddesinin birinci bendinde de, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmek koşuluyla indirilebileceği kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemeler nedeniyle emtia veya hizmet alışını temsil eden fatura veya yerine geçen belgenin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, katma

değer vergisi indirimi yapılabilmesinin ön koşullarıdır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde bu vergiyi indirim konusu yapacak olanlara yüklenen belgelendirme zorunluluğu dışında, indirim konusu yapılacak verginin gerçekten yüklenilmiş olması da gerekmektedir. Zira, 29. madde mükelleflere, yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, bu teslimler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirimine konu yapılmasına imkan tanımıştır. Bu yüzden, gerçekten yapılmış bir teslimde dayanmaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi mümkün değildir.

Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığının saptanması da öncelikle mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 227., 171. ve 256. maddelerindeki düzenlemelere göre incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin birinci fıkrası, aynı Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelenmesinin zorunlu olduğunu; 171. maddesi ise, vergi uygulaması bakımından yasal defterlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarıyla, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek, vergi ile ilgili işlemleri belirlemek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve incelemek, bu hesap ve kayıtları yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu denetlemek ve incelemek amacını sağlayacak şekilde tutulmasını öngörmüştür.

Anılan düzenlemelerin sonucu olarak 256. maddede, saklanması zorunlu her türlü defter, belge ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemi üzerine ibraz ve incelemeye sunmaya mecbur tutulan vergi mükelleflerince, bu zorunluluğun haklı bir neden olmaksızın yerine getirilmemesi, vergi idaresinin denetiminden kaçınmak ve gizlenmek istenen durumların, karışık inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasını da önlemek anlamını taşıyacaktır. Bu yüzden Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin, yemin dışındaki her türlü delille ispatlanabileceğine değinildikten sonra iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun, iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Vergi idaresine verilen katma değer vergisi beyannamelerinde yüklenilmiş vergi olarak indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinden ve söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayandığını ise 29. maddesinden dolayı kanıtlamak zorunda olan taraf vergi mükellefleridir. Bu konuda inceleme yapılmak üzere istenen defter ve belgelerini herhangi bir neden göstermeksizin ibraz etmeyen mükellefler, yaptığı indirimin ön koşulunun varlığını belgelendirememiş, aynı nedenle verginin gerçekten yüklenildiğini vergi idaresine kanıtlanamamıştır. Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle bu belgelerin ne biçimsel yönden, ne kapsadığı emtia alışının gerçekliği yönünden incelenmesine olanak tanınmıştır. Bu nedenle vergi idaresince, indirim konusu vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve defterlere usulüne uygun olarak kaydedildiğini defter ve belgeleriyle kanıtlamayayan mükellefler adına, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesindeki ön koşulların varlığının kanıtlanmamasından dolayı katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde öngörülen ön koşulun varlığı, yargı yerine ibraz edilen defter kayıtları ve alış belgelerinden saptanabileceği halde beyannamede indirim konusu yapılan söz konusu verginin gösterildiği belgelerin gerçekten yapılmış bir teslimde dayanıp dayanmadığı, dolayısıyla yüklenilmiş bir vergi olup olmadığı hususu Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda değinilen kuralları uyarınca, aynı Kanun'da vergi idaresine tanınmış denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilecek nitelik taşımaktadır.

Tarhiyata karşı açılan davalarda ise, davacılar indirim konusu yapılan vergilerin gerçekten yüklenildiğini, Kanun'un öngördüğü belgelendirme koşullarının yerine getirildiğini yargı yerine sunabileceği defter ve belgeleriyle

kanıtlayabileceklerini iddia etmektedirler. 3065 sayılı Kanun, 34. maddesindeki koşulların varlığını kanıtlayamayan yükümlülere indirim yapma olanağı tanımamakla birlikte, katma değer vergisinin yansıma özelliği bu vergiye ait yükün, nihai tüketiciye intikal etmesini öngörmektedir. Gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisi indiriminin, salt ön koşulun varlığı kanıtlanamadığı için reddedilmesi, katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacağından davacıların bu yöndeki iddialarının incelenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, yazılı yargılama yöntemini benimseyen İdari Yargılama Usulü Kanunu, davaların açılması, delillerin toplanması ve ilgililerce sonradan ibraz edilen belgelerin incelenmesini öngören 3, 16, 20 ve 21. maddelerinde, tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esasını öngörmüştür. Bu cümleden olarak, 3. maddesinin üçüncü fıkrasında, dava konusu işlem ve belgelerin asılları ve örneklerinin dilekçeye karşı taraf sayısından bir fazla sayıda eklenmesi; 16. maddesinin birinci fıkrasında, dava dilekçesi ve eklerinin birer örneğinin davalıya tebliği; 21. maddesinde ise dilekçe ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgelerin, bunların zamanında verilmesine imkan bulunmadığına kanaat getirilmesi halinde kabulü ile karşı tarafa tebliği kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler nedeniyle yargılama aşamasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verilirken değerlendirilmesi icap etmektedir.

Davacılar tarafından daha önce vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, gerçek bir ticari harekete ve teslim dayanak dayandığı konusundaki saptama ancak, her türlü imkan ve yetki ile donatılmış vergi idaresi tarafından yapılacak incelemeyle ortaya konulabileceğinden, vergi mahkemesine sunulacak defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması bu amacın sağlanması için gereklidir. Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabileceği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanunu'nun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağıda kuşku yoktur. Vergi mahkemesi tarafından, yukarıdaki saptamalardan sonra durum gerektirdiği takdirde diğer kanıtların, 2577 sayılı Kanun'un 31. maddesinin birinci fıkrası uyarınca elde edilmesi mümkündür. Burada yargı organınca, idarenin yerine geçerek herhangi bir inceleme yapılmamakta, ödenmesi gereken verginin doğruluğu konusunda yargısal denetim yapılmakta olup, bu da İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan doğmaktadır.

2. SONUÇ:

Belirtilen hukuksal nedenlerle, mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, bu konuda oluşan içtihat aykırılığının, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine, 12.12.2018 tarihli birinci toplantıda karar yeter sayısı sağlanamadığından 08.02.2019 tarihli ikinci toplantıda mevcudun oyçokluğuyla karar verildi.

Esas No : 2013/3

Karar No : 2019/1

(X) KARŞI OY

Mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerini incelemeye yetkili elemanlara ibraz edemeyen mükellefler adına, indirimleri reddedilmek suretiyle yapılan katma değer vergisi tarhiyatı ve kesilen vergi ziyat cezasına karşı açılan davalarda mahkemelerce verilen kararların temyizi üzerine Danıştayın vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasındaki farklılığın, içtihatların birleştirilmesini gerektirecek nitelikte olmadığı görüşü ile aksi yönde oluşan çoğunluk kararına katılmıyoruz.

Esas No : 2013/3

Karar No : 2019/1

(XX) KARŞI OY

Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye yetkili elemanlara ibraz etmeyen mükellefler adına, indirimleri reddedilmek suretiyle yapılan katma değer vergisi tarhiyatı ve kesilen vergi ziyat cezasına karşı açılan davalarda, mahkemelerce verilen kararların temyizi üzerine Danıştayın vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulu kararları arasındaki farklılığın, içtihatların birleştirilmesini gerektirecek nitelikte olmadığı görüşü ile aksi yönde oluşan çoğunluk kararına katılmıyoruz.

Esas No : 2013/3

Karar No : 2019/1

(XXX) KARŞI OY

2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 39. maddesinde: “ İctihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü ... takdirde ... içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir.” hükmü yer almaktadır.

İctihatların birleştirilmesi istemine konu edilen husus; “defter ve belgelerini, kanunen ve hukuken geçerli bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile, mücbir sebep dolayısıyla ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefler adına, ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re’sen katma değer vergisi tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda, mücbir sebebin varlığı ve yokluğuna bağlı olarak, Danıştay vergi dava daireleri ile Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen kararlar arasında var olduğu ileri sürülen aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesidir.

Dolayısıyla, istemin konusu “ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re’sen katma değer vergisi tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesidir.” Mücbir sebebin varlığını ispat yükümlülüğünün mükellefe mi idareye mi ait olduğu hususu içtihadı birleştirme isteminin konusunu oluşturmamaktadır. Oysa, içtihatların birleştirilmesine gerek bulunup bulunmadığı yolundaki oylama bu hususa ilişkin olarak gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle çoğunluk kararı 2575 sayılı Kanun’un 39. maddesine usul yönünden uygun bulunmadığından karara katılmıyorum.

Öte yandan mücbir sebebin varlığı halinde vergi indirimlerinin reddi suretiyle re’sen katma değer vergisi tarh edilemeyeceği hususunda 3. 4. 9. Daireler ile Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararları arasında bir çelişkidenden bahsedilemeyeceğinden 2575 sayılı Kanun’un 39. maddesinde öngörülen koşulların oluşmadığı anlaşılmakla çoğunluk kararına bu yönü ile de katılmıyorum.

Esas No : 2013/3

Karar No : 2019/1

(XXXX) KARŞI OY

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde, tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi re'sen tarh nedenleri arasında sayılmış, 13. maddesinde ise, vergi ödevlerinin yerine getirilmesini engelleyecek mücbir sebep halleri belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde, aynı Kanun'un 34. maddesinde sayılan şartları yerine getiren mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak maddede sayılan vergileri indirebilecekleri ifade edilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinde sayılan şartları taşıdığını beyan edip, 29. maddeye istinaden katma değer vergisi indiriminden yararlanan mükelleflerin defter ve belgeleri, incelemeye yetkili elemanlar tarafından zamanasımı süresi içinde her zaman incelenebilir. Böyle bir incelemenin amacı, indirimden yararlanan mükelleflerin indirim şartlarını taşıyıp taşımadıklarının tespit edilmesidir. Herhangi bir mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefler için 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde sayılan re'sen tarh nedeninin oluştuğunun kabulü zorunlu olmakla birlikte, 213 sayılı Kanun'un 13. maddesinde belirtilen mücbir sebep hallerinden birisinin varlığı nedeniyle, ibraz ödevinin yerine getirilememesinden dolayı re'sen tarh sebebi gerçekleşmeyecektir. Kanunun mücbir sebep kabul ettiği haller mükelleften beklenen ödevin yerine getirilmesini engellemektedir.

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde mükellefin katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan re'sen tarhiyatın nedeni, mükellefin indirimden yararlanma şartlarını taşımadığının idarece tespit edilmesi değil, ibraz keyfiyetinin yerine getirilmemesi sebebiyle mükellefin beyan ettiği indirimden yararlanma şartlarını taşıdığını ispatlayamamasıdır. İspat keyfiyetinin yerine getirilmemesinin, kanunun kabul ettiği zorunluluk nedeninden kaynaklanıp kaynaklanmadığının tespiti önemlidir. Kanunen kabul edilen mücbir sebep sonucu ödevin yerine getirilememesi, mükellefleri ispat sorumluluğundan kurtarmaktadır.

Hem mücbir sebep halinin varlığı kabul edilip, hem de defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle incelemeye ibraz edilememesi sonucu, 213 sayılı Kanun'un 30. maddesindeki re'sen tarh nedeninin gerçekleştiğinin kabulü çelişki oluşturacaktır.

Bu nedenle, ibraz ödevinin yerine getirilmesini engelleyecek nitelikteki mücbir sebepten dolayı, defter ve belgelerini incelemeye ibraz edemeyen mükellefler hakkında re'sen tarh nedeninin oluşmayacağı gerekçesiyle, içtihadın Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13/12/2017 tarih ve E:2017/428, K:2017/636 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi yolundaki kararın "defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesinin re'sen tarh nedeni olduğuna" ilişkin kısmına katılmıyoruz.

Esas No : 2013/3

Karar No : 2019/1

(XXXXXX) KARŞI OY

Defter ve belge ibrazının, mücbir sebeplerin varlığı nedeniyle mümkün olmaması durumunda da re'sen tarh nedeninin var olduğu, bu durumda, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi veya kuruluşları tanımak ve bilmek durumundaki alıcı, gerekli girişimleri yaparak emtia alımına ilişkin belgelerin mevcudiyetini ispat olanağına her zaman sahip olduğundan, mahkemece re'sen araştırma ilkesi uyarınca davacıya, emtia alışı yaptığı kişi veya kuruluşlardan ihtilaflı dönemle ilgili olarak temin edebileceği fatura ve benzeri vesikaların ibrazı için uygun bir süre verilmesi, bunun sonucunda ibraz edilen faturaların gerçekten alış yaptığı emtiaya ait alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenmesi gereken verginin tespitine göre karar verilmesi gerekeceğinden, mücbir sebebin varlığı halinde, mükelleflerin indirimde kullandıkları alım belgelerini ibraz ödevinin ve ispat külfetinin ortadan kalkmayacağı görüşü ile karara katılmıyoruz

Esas No : 2013/3

Karar No : 2019/1

(XXXXXX) KARŞI OY

Kamu hizmetlerinin finansmanında istikrarın sağlanması bakımından, vergilendirme sürecinin belirli bir düzen dâhilinde işlemesi ve sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu doğrultuda mali düzeni sağlamak adına ilgili kanunlarda çeşitli usul ve süreler öngörülerek mükelleflere vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevlerini takip etme zorunluluğu getirilmiştir.

Çağdaş vergi hukukunun temel ilkelerinden biri, verginin mükellefin vereceği bilgilere göre belirlenmesi ve alınmasıdır. Bu nedenle günümüzde vergi tarhi konusunda benimsenen en yaygın usul, "beyan" usulüdür. Türk vergi sistemi de esas itibarıyla beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esas mükelleflerin elde ettiği gelirlerini bizzat kendilerinin idareye bildirmesine dayalı bir sistemdir.

Beyana dayanan vergilendirme, vergi kanunlarında gösterilen tespit şekillerine göre belirlenen matrahlar ve oranlar üzerinden hesaplanan verginin, mükellefler tarafından vergi kanunlarında öngörülen zamanda bir beyanname ile bildirilmesini, bildirilen bu verginin kural olarak tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle tarh edilmesini ifade etmektedir.

Beyana dayalı vergilendirme mükellefe güven üzerine inşa edilmiştir. Bu sistemde her mükellef kendi vergisinin matrahını bizzat kendisi hesaplamaktadır. İdare de mükellef tarafından beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat yapmaktadır.

Beyan usulünde, mükellefin beyan edeceği verginin mali gücü oranında ve doğru tespit edilmesi ise belge ve kayıt düzeninin varlığını gerekli kılmaktadır. Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır.

Belge ve kayıt düzeninin 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 Kanunu'nun 54. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 3. maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtıyor 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.

Öte yandan; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri belirtilmiştir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında da, indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı (7104 sayılı Kanun değişikliğiyle 01.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere takvim yılını takip eden takvim yılı) aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanun'un 34. maddesinin birinci fıkrasında da yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar yasal defterlere kaydedilmek koşuluyla indirilebileceği kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemeler nedeniyle emtia veya hizmet alışını temsil eden fatura veya yerine geçen belgenin yasal defterlere usulüne uygun olarak kaydedilmesi ve bu belgelerde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, katma değer vergisi indirimini yapılabilmesinin ön koşullarıdır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin vergi inceleme elemanına ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesi uyarınca, bu vergiyi indirim konusu yapacak olanlara yüklenen belgelendirme zorunluluğu dışında, indirim konusu yapılacak verginin gerçekten yüklenilmiş olması da gerekmektedir. Zira 29. madde, mükelleflere yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak bu teslimler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirimine konu yapılmasına olanak tanımıştır. Bu yüzden, gerçekte yapılmış bir teslim dayanamaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi olanaklı değildir.

Katma değer vergisinin dayandığı indirim mekanizmasının sağlıklı işleyebilmesi için indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini; söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığını kanıtlama yükü mükellefler üzerinde bırakılmıştır. Bu durum, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerindeki özel düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Bu düzenlemelerin öngördüğü zorunluluk, Vergi Usul Kanunu'nun genel düzenlemesi olan ibraz ödevinin öngörülüş amacı ve uygulama alanından farklıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu, mükellefleri indirimlerini gerçek bir teslim dayandırmakla ve bunu belgelemekle yükümlü tutmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü ibraz ödevi ise ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılabilmesi, tespit edilmesi ve sağlanması açısından belge ve kayıtların dayandığı hukuki muamelelerin gerçek mahiyetinin vergi idaresince kavranmasına yöneliktir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu vergi idaresini belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin gerçek mahiyetini ortaya çıkarma hususunda yetkilendirmiş ve bu amaçla mükellefleri defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmekle yükümlü tutmuştur.

Bu nedenle, katma değer vergisi indirimlerinin; ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle kabul edilmemesine dayanan uyumsuzluğun, iki ayrı yasadaki düzenlemelerin birlikte ele alınarak çözümlenmesi; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ilişkin 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinin de gereğidir.

Dolayısıyla, belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının saptanması da öncelikle yükümlülerin yasal defter ve belgelerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 227, 171 ve 256. maddelerindeki düzenlemelere göre incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi idaresinin kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi, mükellefin beyanlarına esas aldığı defter ve belgelerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırmaya konu edilmesi ile olanaklıdır.

Bu amaçla, Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde mükelleflere defter ve belgeleri beş yıl süre ile muhafaza etme, 256.maddesinde ise muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiştir. Aynı Kanun'un 134 ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellefler ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğu ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılabilir.

Bütün bu açıklamalardan; usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtların vergilemeye esas alınabilmesi veya yapılan vergilendirme işleminin doğruluğuna kanıt olabilmesi için, defter ve belgelerin ibrazının

vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili inceleme elemanına yapılmış olması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde, bu Kanun'a 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 bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de budur.

Diğer yandan, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı başlıklı 2. maddesinin ikinci fıkrasında idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları hükme bağlanmıştır. Ayrıca idari mahkemelerin yürütme görevinin kanunlar ile gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremeyecekleri belirtilmiştir.

Bu hükme göre idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde düzenlenen re'sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işleminden kaynaklanan idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacını, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacını güder.

Defter ve belgelerin usulüne uygun biçimde istenilmesine rağmen incelemeye ibraz edilmemesi halinde inceleme elemanınca bu durum re'sen tarh nedeni olarak kabul edilecek ve dönem matrahının re'sen takdir edilmesi yönünde öneri getirilebilecektir. Bu doğrultuda vergi idaresince re'sen tarh işlemi tesis edilecektir. Bu tarh işlemine karşı açılan davada vergi mahkemesince Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca re'sen takdir nedeninin maddi olayda gerçekleşip gerçekleşmediği ve dönem matrahının hukuka uygun biçimde takdir edilip edilmediği incelenecektir.

Tarh işlemine karşı açılacak davada re'sen araştırma yetkisi kullanılarak incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının sağlanmasının ve bu belgelerin varlığından idarenin haberdar edilerek incelenme yaptırılmasının, özellikle tarh işleminin tesis edilme sebebinin “vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmeme” olduğu gözetildiğinde, vergi mahkemesinin yukarıda açıklanan inceleme alanı dışında kaldığı sonucuna ulaşılmaktadır. İbraz edilmemeye dayalı tarh işlemine karşı açılan davanın konusu açısından re'sen araştırma yetkisinin Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerin istenilmesine ilişkin tebligatın usulüne uygun olup olmadığı, ibraz edilmemeye gerekçe olarak gösterilen mücbir sebebin olayda gerçekleşip gerçekleşmediği ve gerçek mahiyetin ispatlanamaması nedeniyle dönem matrahının hukuka uygun takdir edilip edilmediği kapsamında kullanılabileceği tabiidir. Bunun ötesinde re'sen araştırma yetkisinin mahkemeye ibraz edilen defter ve belgeler üzerinden biçimsellikte gerçek mahiyet arasındaki uyumun sağlanıp sağlanmadığının araştırılmasına yöneltilmemesi gerekir.

Bir başka anlatımla, davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda, idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapması idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından böyle bir inceleme ve araştırma yapılmasının re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır.

İdari yargı yerinin görevi idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olup olmadığını denetlemektir. İdari işlemin tesis tarihinden sonra yargı yerince yapılacak veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme ve araştırma sonucuna göre maddi olayda veya tarh işleminin sebep unsurunda

değişiklik olabileceğinden, uyumsuzluk hakkında karar verilmesi halinde idari yargı yerinin görevini belirtilen şekilde yerine getirdiği de söylenemez.

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.

Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elamanına 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.

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 koyucunun izin vereceği düşünülemez. Bu bakımdan; gerçek mahiyetle uyumlu olduklarının, idari yargı yerince saptanmasına olanak bulunmayan defter ve belgelere dayanılarak, bir idari davada, davacı lehine karar verilemez.

Dolayısıyla, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen re'sen araştırma yetkisinin öngörülme amacı dışında kullanılması suretiyle, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki isteminin kabul edilmesi, vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebilecektir. Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara da uygun olmayacaktır. Bu nedenle davacı tarafından mahkemeye sunulan defter ve belgelerden vergi idaresi de haberdar edilerek idarenin bunlar üzerinde inceleme yapmaya yönlendirilmesi ve bu inceleme sonucuna göre karar verilmesi hukuka uygun düşmemektedir.

Bu nedenle içtihadın Vergi Dava Dairelerin Kurulunun 25/03/2015 tarih ve E:2015/16, K:2015/135 sayılı kararı yönünde birleştirilmesi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.