



YUSUF ÖZER
ÖZER YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK

YIL: 5 SAYI: 30
TEMmuz - AĞUSTOS 2019

VERGİ ve EKONOMİ GÜNDEMİ



İHRACAT BEDELLERİNİN YURDA GETİRİLMESİ ZORUNLULUĞUNDA UYGULAMA SÜRESİ UZATILDI

Sahibi:
YUSUF ÖZER

Yayın Sahibi Temsilcisi:
YUSUF ÖZER

Sorumlu Müdür:
YUSUF ÖZER

Yönetim Yeri :
Şehit Fethibey Caddesi
Erboy 1 İş Hanı
No: 41 Kat: 3 Daire: 301
Tel: 0532 241 46 83
Ofis Tel: 0232 484 47 84
Fax: 0232 484 47 84

Basım Yeri:
İZMİRFORM
MATBAACILIK
İzmir Matbaacılık Bilgisayar Form
İnş.Rek.Araş.Dan.San.ve Tic.Ltd.Şti.
7410 Sk. No: 20 Pınarbaşı/İZMİR
Tel: 0232 409 0 409
Fax: 0232 409 0 909

Basım Tarihi: 16/09/2019

Bu derginin bütün hakları
Yusuf Özer'e aittir.
Yusuf Özer'in yazılı izni
olmaksızın, derginin tümünün veya
bir kısmının elektronik, manyetik vb.
yöntemle veya fotokopi yoluyla basımı,
yayımı, çoğaltılması ve/veya dağıtımı yasaktır.

Ayda bir yayınlanır.
ÜCRETSİZDİR.



31.08.2019 tarihli ve 30874 sayılı Resmi Gazete 'de, ihracat bedellerinin yurda getirilmesi ve bankalara satılma zorunluluğuna ilişkin düzenlemenin uygulama süresini 6 ay daha uzatan "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında) (Tebliğ No: 2018-32/48)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (No: 2019-32/55)" yayımlanmıştır.



Hatırlanacağı üzere, 4.9.2018 tarihli R.G'de yayımlanan "Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin Tebliğ (İhracat Bedelleri Hakkında) (No: 2018-32/48)" ile ihracat bedellerinin Türkiye'ye getirilmesi ve söz konusu bedellerin en az %80'inin bir bankaya satılması diğer bir ifadeyle Türk Lirasına çevrilmesi zorunlu kılınmış ve uygulamanın 6 ay süresince (4.3.2019 tarihine kadar) geçerli olacağı düzenlenmişti. Daha sonra bu süre, 3.3.2019 tarihli R.G'de yayımlanan 2019-32/53 No.lu Tebliğ ile 4.9.2019 tarihine uzatılmıştı.

Bu Tebliğ ile 4.9.2019 tarihi itibarıyla sona eren düzenlemenin uygulama süresi 6 ay daha uzatılmıştır. Buna göre, düzenleme 4.3.2020 tarihine kadar uygulanmaya devam edecektir.

(I) SAYILI LİSTENİN (B) CETVELİNDEKİ MALLARIN BU LİSTEYE DAHİL OLMAYAN MALLARIN İMALİNDE KULLANILMASI HALİNDE İNDİRİMLİ VERGİ UYGULAMASI

1- YASAL DÜZENLEMELER

ÖTV Kanunu'nun "Verginin Tecili" başlıklı maddesinin ilk fıkrasına göre;

"(1) 1. Bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere (5335 sayılı Kanunun 28/j maddesiyle değiştirilen ibare Yürürlük; 27.04.2005) mükellefler (2) tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin (700 Sayılı KHK'nın 143 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur."

Tecil düzenlemesi kapsamında tecil edilecek kısmına ilişkin oran 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4. Madesi ile yeniden belirlenmiştir. Buna göre;

"2012/3792 BKK MADDE 4- (1) 4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; aynı Kanunun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin tecil edilecek kısmı sıfır olarak uygulanır."

Böylelikle (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tecil-terkin uygulamasına son verilmiştir, bunun yerine indirimli vergi-iade uygulamasına geçilmiştir.

İndirimli vergi uygulamasına ilişkin 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının ilgili maddesi uyarınca; **"2012/3792 BKK MADDE 1- (1) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatatta kullanılan mallar için aşağıda G.T.İ.P. numaraları itibarıyla karşılarında gösterilen oran ile daha önce uygulanan vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarı uygulanır.**

(2) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 2 nci maddesinde yer alan **madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal edilmesi halinde** bu kapsamdaki imalatlar için bu maddenin 1 inci fıkrası hükmü uygulanmaz.”



Diğer bir ifade ile imalatçıların (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları kullanarak, madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imal etmeleri halinde indirimli vergi uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir.

2- UYGULAMA

2.1- VERGİNİN BEYANI

(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların; bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere **imalatçılara ÖTV mükellefleri tarafından tesliminde**, bu malların birimi itibarıyla (B) cetvelinde yer alan yürürlükteki vergi tutarları üzerinden vergi beyan edilerek ödenir.

2.2- MALLARIN İMALATTA KULLANILMA SÜRESİ

Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini, ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden ay başından itibaren **12 ay içinde imalatla kullanılması gerekir.**

2.3- İADE TALEP EDEBİLECEKLER

Bu uygulama kapsamında **“Sanayi Sicil Belgesi”ni haiz alıcı imalatçılar** imal ettikleri malların bünyelerinde girdi olarak kullandıkları (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dâhil) mallara ilişkin iade talep edebilir.

2.4- İADESİ TALEP EDİLEBİLECEK VERGİ TUTARI

İmalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları; satın alarak bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanmaları veya ithal ederek ÖTV'ye tabi olmayan malların imalinde kullanmaları halinde iadesini talep edebilecekleri vergi tutarı, bu mallar için daha önce ödenen vergi tutarları ile söz konusu Kararname eki Kararın 1 inci maddesinde belirlenen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark tutardır.

2.5- İADE TALEP EDİLECEK VERGİ DAİRESİ ve SÜRESİ

Bu uygulama kapsamında kullanılmak üzere ÖTV mükelleflerinden satın alınan malların satın alma tarihini, ithal edilen malların ise ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde imalatla kullanılarak yine aynı süre içerisinde KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde Gelir veya Kurumlar Vergisi) yönünden bağlı bulunulan vergi dairesinden iade talebinde bulunulabilir. Ancak 12 nci ay içerisindeki kullanımlara ilişkin iade talepleri, bu ayı takip eden ay sonuna kadar yapılabilir. Bu süreler geçtikten sonra iade talep edilemez.

3- İADE

İndirimli vergi sonucu, önceki aşamada ödenen verginin tahsil edilmeyen kısmının mahsuben veya nakden iadesi mümkündür. İade talepleri, talep edilen belgeler tamamlanmadıkça hüküm ifade etmez.

Mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu dışında diğer belgelerin tamamlanması ve mahsuba konu ÖTV tutarının ödendiğinin tespiti üzerine yerine getirilerek bu taleplerin tamamı vergi incelemesine sevk edilir.

Nakden iade taleplerinin tamamı vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılır. Ancak iade talep tutarı kadar teminat verilmesi halinde iade talebi, talep edilen belgelerin tamamlanması ve iadeye konu ÖTV tutarının ödendiğinin tespiti üzerine vergi inceleme raporunun sonucu beklenmeksizin beş iş günü içerisinde gerçekleştirilir.



KİSMİ BÖLÜNMEDE BİLANÇO'DA KAYITLI TAŞINMAZLARIN KİSMİ BÖLÜNMEYE KONU EDİLİP EDİLEMEYECEĞİ HAKKINDA ÖZELGE



5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde; tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmünde kabul edilmiştir.

Anılan Kanun hükmü uyarınca, kısmi bölünme işlemine konu edilecek varlıklar sınırlı olarak taşınmazlar, en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ile üretim veya hizmet işletmeleri şeklinde sayılır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde taşınmazlar için 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesine atıf yapılır. Anılan hüküm kapsamında taşınmaz mülkiyetinin konusunu araziler, tapu kütüğünde ayrı sayfada kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler teşkil eder. Dolayısıyla, KVK düzenlemeleri kapsamında herhangi bir kısıtlamaya yer verilmeksizin taşınmaz olarak nitelendirilen kıymetlerin kısmi bölünmeye konu edilebileceği belirtilir. Diğer bir ifadeyle, değer artış kazancı oluşturma potansiyeli olan taşınmazlar, taşınmaz niteliğini taşıma koşulu dışında hiçbir ilave olmaksızın kısmi bölünme suretiyle devredilebilir.

Bununla birlikte, gerek Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kısmi bölünme işlemine verilen özelgelere, gerekse konuya ilişkin hazırlanan tebliğlerde KVK'nın 19 uncu maddesine aykırı olarak mükellef aleyhine taşınmazların kısmi bölünme suretiyle devrine ilişkin çeşitli sınırlamalar getirildiği görülür.

Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.03.2018 tarih ve 62030549-125119-2015/2981-268217 sayılı özelgesinde ilgili mükellef tarafından, bilançosunda kayıtlı fabrika binası ve iki adet ofis binası olarak yer alan taşınmazların kayıtlı değerleri üzerinde yani kurulacak bir anonim şirkete devrinin kısmi bölünme hükmünde sayılıp sayılmayacağı sorulmuştur. İdare tarafından verilen cevapta kısaca; üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan taşınmazların işletmeden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün olmadığı, bu nedenle mevcut üretim faaliyetlerinin yürütüldüğü fabrika binasının üretim işletmelerinden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesinin mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Ancak, iki adet ofisin herhangi bir şekilde şirket bünyesinde üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bakımdan bir bütünlük arz etmemeleri veya şirkete ait tek üretim işletmesi halinde olmamaları şartıyla kısmi bölünmeye konu edilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir.

VERGİ BORÇLULARINA YÖNELİK E-HACİZ YAYGINLAŞACAK



Gelir İdaresi Başkanlığınca (GİB) vergi borçlularına yönelik pilot olarak başlatılan gayrimenkulde elektronik haciz (e-haciz) uygulamasının yılsonuna kadar ülke genelindeki tüm vergi dairelerine yaygınlaştırılması sağlanacak.

GİB'in Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler ile faaliyet raporlarından derlenen bilgilere göre, e-Haciz Projesi ile amme alacaklarının tahsili için düzenlenen haciz bildirilerinin, kurum tarafından alacaklı vergi daireleri adına e-haciz uygulamasına katılan bankalara elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve bu tebligatlara elektronik ortamda bankalar tarafından cevap verilmesi, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü

alacak ve hakların paraya çevrilmesi ve vergi dairesi hesaplarına aktarılması hedefleniyor. Haciz bildirimlerinin ilgili kurumlara gönderilmesi ve takipli borçların hızlı tahsilini sağlamak amacıyla teknolojik altyapısı uygun olan bankalar, finans kurumları ve diğer kurumlarla e-haciz protokolleri yapılıyor.

Bu kapsamda, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü (TKGM) ve GİB arasında Kasım 2018'de imzalanan protokolle vergi daireleri ve mal müdürlüklerinin haciz/ihiyati haciz tesisi ve terkinin işlemi taleplerinin elektronik ortamda TKGM'ye gönderilmesi ve tapu müdürlüğü tarafından da gerekli işlemlerin mevzuata uygun tamamlanarak cevabın elektronik ortamda GİB ile paylaşılmasını içeren program düzenlemeleri yapıldı.

Programa yönelik test çalışmaları tamamlanırken, uygulama Kızılbey, Yıldırım Beyazıt ve Ulus Vergi Dairesi müdürlüklerinde pilot olarak başlatıldı. Uygulamanın, yıl sonuna kadar tüm vergi daireleriyle mal müdürlüklerinde uygulamaya geçirilmesi planlanıyor.

İŞ MAKİNELERİ ve DENİZ ARAÇLARINA DA E-HACİZ

Kamu alacaklarının süratle tahsili, posta ve kırtasiye gibi takip masrafları (posta, kırtasiye gibi) ile iş yükünün azaltılması ve zaman tasarrufu sağlanması amacıyla benzer uygulamalar diğer alanlarda da yaygınlaştırılacak.

Buna göre, Türkiye Ziraat Odaları Birliğine bağlı odalar tarafından tutulan sicillere kayıtlı iş makinelerinin elektronik ortamda sorgulanmasına ve haczi ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) nezdinde araştırılması yapılan iş makinelerinin haczinin elektronik ortamda yapılmasına ilişkin görüşmeler yapılacak. Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğünce tutulan sicil nezdinde araştırması yapılan gemiler için de bu kapsamda çalışma yürütülecek.

Ayrıca, Türk Patent Enstitüsünce sicilleri tutulan gayri maddi hakların elektronik ortamda araştırılması ve haczedilmesine ilişkin çalışmalar yapılacak.

Emniyet Genel Müdürlüğü ve GİB arasında imzalanan protokol kapsamında, araçların satış ve devrini engellemek ya da sınırlandırmak amacıyla araç tescil kayıtlarına elektronik ortamda şerh eklenmesi, **kaldırılması** veya muvafakat verilmesine yönelik programların hazırlanması amacıyla analiz, tasarım, yazılım ve test çalışmaları da gerçekleştirildi. Haciz işlemlerine yönelik program geliştirme çalışmaları devam ediyor.

İMAR BARIŞI SONRASI BELEDİYELER GERİYE DÖNÜK EMLAK VERGİSİ TALEP EDEBİLİR Mİ?



Bilindiği üzere “Vergi Barışı” uygulaması kapsamında, Yapı Kayıt Belgesi başvurusu yapılan her yapı 31.12.2017 tarihinden önce yapılmış olduğu kabul edilmektedir. Buna karşın idarece tarafından bu konuda herhangi bir fiziki veya kaydı tespiti yapılmadığı da bir gerçektir. Esasen beyana dayalı bir uygulama kapsamında, Yapı Kayıt Belgesi alınan yerlerin geriye dönük olarak emlak vergisi nasıl hesaplanacak veya bu kapsamda tarh edilen vergiler hakkında itiraz yoluna başvurulabilir mi?

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine genel olarak göz atılacak olursa;

Emlak Vergisini; “Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder.” **(Madde: 3)**

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 9. maddesine göre bina vergisinin mükellefiyetinin başlaması; “33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu, aynı maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı halde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi (...) Takip eden bütçe yılından itibaren başlar.” **(Madde: 9/a)**

Vergi değerini tadil eden sebepler ise aynı Kanunda sıralanmıştır. Buna göre;

1- “Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir.)

2- (...)

3- Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kaybedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.)

(...)”

Yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere yapı kayıt belgesi başvurusu vergi değerini tadil eden sebep olarak değerlendirilecektir. Ancak tadil sebebinin hangi tarihte vukuu bulduğuna dair tespiti hangi usulle yapılacağı belirsizdir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde her başvuru sahibi açısından, başvuruya konu binanın **en az beş yıl** öncesinden bu yana mevcut olduğunu varsaymak vergi usulü açısından yerinde olmayacaktır. Zira Vergi Usul Kanunu, “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı düzenlemesi uyarınca;

“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergi 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.” (VUK Madde: 3/B)

Vergi Uygulamalarına yönelik genel usul ve esasları düzenleyen hükümler, tüm vergi türleri için geçerlidir. Kaldı ki soruna temel vergileme ilkeleri açısından bakıldığında, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmeden her bir başvuru için varsayım dayalı bir vergi tarhiyatına gidilmesi “açıklık”, “kamunilik” “belirlilik” gibi ilkelere de riayet edilmediğini göstermektedir.

Konunun izleyen süreçte yargı mercilerine intikal edeceği ve vergilemeye yönelik uygulamanın bu kararlar doğrultusunda şekillendirileceğini düşünmekteyiz.

KİŞİSEL VERİLERİ KORUMA KURUMU, VERİ SORUMLULARI İÇİN SON KAYIT TARİHİNİ UZATTI



Kişisel Verileri Koruma Kurumu, kapsama dahil şirketlerde görevlendirilmesi gereken veri sorumluları için son kayıt tarihi olan 30.09.2019 sürenin uzatılmasına karar verdi. Bilindiği üzere yıllık çalışan sayısı 50'den veya yıllık mali bilanço toplamı 25 milyon TL'den

Kişisel Verileri Koruma Kurumu tarafından yapılan duyuruya göre;

“Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) ve muhtelif sektör temsilcileri tarafından Kurumumuza intikal ettirilen Veri Sorumluları Siciline kayıt sürelerinin uzatılmasına ilişkin taleplerin değerlendirilmesi neticesinde Kişisel Verileri Koruma Kurulunun 03.09.2019 tarihli ve 2019/265 sayılı Kararı ile; Yıllık çalışan sayısı 50'den çok veya yıllık mali bilanço toplamı 25 milyon TL'den çok olan gerçek ve tüzel kişi veri sorumluları ile yurtdışında yerleşik gerçek ve tüzel kişi veri sorumlularının Veri Sorumluları Siciline kayıt yükümlülüğünü yerine getirmeleri için belirlenen sürenin 31.12.2019 tarihine kadar uzatılmasına, karar verilmiştir.”

DEFTER VE BELGENİN İBRAZ EDİLMEMESİ RE'SEN KDV REDDİNİ GEREKTİRMEYECEĞİ HAKKINDA DANIŞTAY KARARI



Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulu, defter ve belgelerin zayı olduğu hususunun, Ticaret Mahkemelerinden alınacak zayı belgesi ile ispat edilebileceği gibi Jandarma Komutanlığı, Zabıta Amirliği, İtfaiye Müdürlüğü gibi diğer resmi makamlardan alınacak hukuken geçerli diğer belgelerle de ispat edilebileceği, dava konusu olayda mücbir sebebin varlığının bu belgelerle ortaya konulduğu hakkındaki 2017/428 Esas ve 2017/636 No.lu Kararı, 25 Temmuz 2019 tarih ve 30842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere İctihadi Birleştirme Kurulu Kararları hem yargıyı hem de idareyi bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla yargı ve idare bu karara göre işlem tesis etmek zorundadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. ve devamı maddelerinde vergi inceleme konusu düzenlenmiştir.

Uygulamada vergi incelemesine yetkili olanlarca defter ve belgeler istenildiğinde mükellefler söz konusu defter ve belgeleri ya kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebeplerle ya da kanunen ve hukuken kabul edilebilir mücbir sebep hali olmaksızın ibraz ödevini yerine getiremedikleri gerekçesi ile incelemeye ibraz edemeyebiliyorlar.

Bu durumda, vergi incelemesine yetkili olanlar mükelleflerin bütün KDV indirimlerini reddediyor, mücbir sebebin varlığı dışında üç kat vergi ziyai cezası kesiyor, gecikme faizi/zammı hesaplayabiliyor ve ayrıca hapis cezası istiyor.

Danıştay'ın defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde uygulanan cezalara ilişkin olarak mükellefler lehine veya aleyhine verilmiş birçok kararı bulunmaktadır.

İşte bu nedenle Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulu konuyu görüşerek, mükellefler lehine sayılabilecek şekilde bu kararları birleştirdi. Danıştay İctihatları Birleştirme Kurulu Kararında defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilememesinin iki nedeni halinde uygulamanın nasıl olabileceğine dair kararı özetle şöyledir.

Mücbir sebep 213 sayılı VUK'nun 13. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Mücbir sebepler:

1. Vergi ödevlerinden herhangi 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.

Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısı ile defter ve vesikaların elden çıkmış olması durumu uygulamada tartışmalara sebebiyet vermekte olup, yargı kararları müşahhas olaylar neticelenmektedir.

Danıştay mücbir sebepler nedeniyle vergi incelemesine yetkili olanlara defter ve belgelerin ibraz ödevinin yerine getirilememesi nedeniyle yapılan tarhiyatlara ilişkin gerekçeli açıklaması kısaca şöyledir.

Defterlerle birlikte zayı 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 yükümlülüğü süresi de çoğu zaman dolduğundan, istenilen belgelerin temin edilmesi imkânsız hale gelmektedir.

Bu durumda mücbir sebebin varlığı halinde;

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

Buna göre anlatılmak istenilen, mücbir sebebin varlığı halinde, defter ve vesikaların inceleme yapmaya yetkili elemanlara kanuni süre içinde ibraz edilememesi halinde vergi ziyai cezalı KDV tarhiyatı yapılamayacaktır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu uygulamaya bu yönde şekil vermiştir.

Vergi Mahkemeleri ve Danıştay'ın çeşitli kararlarında, defter ve belgelerin inceleme sırasında vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara mücbir sebep hali olmaksızın ibraz edilememesi halinde bu defter ve belgelerin vergi mahkemelerine ibraz edilebileceğine ya da aksi yönde kararlara rastlanmakta idi.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 gün ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı Kararını esas alarak kararını vermiştir.

Söz konusu gerekçeli açıklama kısaca şöyledir.

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 değerlendirilmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığından, bu konuda oluşan içtihat aykırılığının, Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine, karar verilmiştir.

Buna göre defter ve belgelerini vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edemeyenlerin vergi mahkemelerine bunları ibraz etmesi halinde, vergilendirmenin konusunu oluşturan KDV indiriminin dayandığı faturalarda bu verginin ayrıca gösterilip gösterilmediği, belgelerin yasal defterlere usulüne göre kaydedilip edilmediği ve temsil ettiği hukuki muamelenin gerçek olup olmadığına ilişkin bir değerlendirme yapmak suretiyle karar verilmesi gerektiği esasa bağlanmıştır.

Vergi incelemelerinin tamamına yakın kısmında; inceleme elemanlarına kanuni defter ve belgelerin mücbir sebeple veya ibraz ödevini yerine getirememesi durumlarında, inceleme elemanlarınca başkaca hiçbir araştırma yapmaksızın doğrudan KDV indirimleri reddedilmektedir.

Bu durum ilgili vergilendirme dönemlerinde tamamen hukuka uygun faaliyet gösteren mükellefleri zor duruma sokmaktaydı. Söz konusu mükellefler için bu karar oldukça adil ve doğrudur.

Zira artık inceleme elemanları doğrudan indirim konusu yapılan KDV'lerin reddini yapamayacak, diğer veri kaynaklarını da değerlendirerek bu işlemlerin gerçek olup olmadığına ilişkin rapor tanzim edeceklerdir. Yani inceleme dönemine ait mükellefin faaliyetlerinin gerçek anlamda inceleme ve araştırması yapılacaktır. Olması gereken de budur esasen. Hukuk devleti ilkesi bunu gerektirir.

Ancak hiçbir gerekçe göstermeksizin defter ve belgelerini inceleme elemanlarına ibraz etmek istemeyen mükelleflerin (gerek hukuka uygun faaliyet gösteren gerekse hukuka uygun olmayan birtakım faaliyetlerde bulunan mükelleflerin) sayılarında artışa sebebiyet vereceği ve kararı suistimal edeceği de aşikardır.

Vergi inceleme raporları titizlikle de hazırlansa mevcut defter ve belge bilgilerine göre mutlaka eksik kalacaktır. Eğer vergi inceleme elemanı karara istinaden herhangi bir tarhiyat öngörmediği durumlarda ise Vergi Usul Kanunu ve KDV Kanunu'na göre yapması gereken işlemleri yapmamış olacaktır.

Özetle Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı iyi niyetli ve hukuka uygun faaliyette bulunan mükellefler açısından son derece doğru ve yerindedir.

Ancak bazı mükellefler için suistimale açık haldedir. Bunun çözümü gerek vergi idaresinin gerekse yargının olayı çok titizlikle değerlendirip sonuçlandırmasından geçer.

Hukuk devleti ilkeleri tam olarak uygulandığında mükellefler de bu duruma gönüllü uyum sağlayacaktır.

DEFTER VE BELGENİN İBRAZ EDİLMEMESİ RE'SEN KDV REDDİNİ GEREKTİRMeyeCEĞİ HAKKINDA DANIŞTAY KARARI

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu,

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 getirmedeğinden 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.

08.02.2019 tarihli, 2013/3 Esas ve 2019/1 No.lu Kararı, 25 Temmuz 2019 tarih ve 30842 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Danıştay söz konusu İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararında, Buna göre mücbir sebep hallerinden herhangi birinin bulunmasını defter ve belgelerin incelemeye ibrazına engel neden" olarak kabul etti. Bu kararla birlikte mücbir neden hallerinden herhangi birinin varlığı halinde mükellefe defter ve belgeler ibraz edilmedi diye tarhiyat yapılamayacak.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, bu kararı verirken, defter ve belgelerin ibraz edilmediğine ilişkin doğan uyuşmazlıklar hakkında Danıştay'ın vergi işlerine bakan dört ayrı daire ve kurulunun aykırı içtihatlarından birer örnek alıp inceleyerek karar ihdas etmiştir.

I- KONU İLE İLGİLİ KARARLAR

A. MÜCBİR SEBEP NEDENİYLE DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLEMemesİNE İLİŞKİN KARARLAR:

1- Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 26.01.2017 tarih ve E:2016/13674, K:2017/278 sayılı kararında:

Defter ve belgelerinin ibrazı istenen davacının, defter ve belgelerinin zayi olduğuna dair ticaret mahkemesi kararını sunması üzerine, inceleme elemanınca mücbir sebebin varlığı kabul edilse de mükelleften (davacıdan) emtia alış 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 bulmamıştır.

2- Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 14.06.2017 tarih ve E:2016/1229, K:2017/5294 sayılı kararında:

Defter ve belgeleri yangında yanması sonucunda Ticaret Mahkemesinden zayi belgesi alan davacının incelemeye defter ve belgeleri ibraz edememesi üzerine muhatap tutulduğu cezalı vergi tarhiyatının iptali istemiyle açılan davaya temyize bakan Danıştay'ın görüşü aşağıda yer almaktadır.

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:

Gerçekleşen hırsızlık vakası nedeniyle davacı şirkete ait defter ve belgeler hakkında, Ticaret Mahkemesi kararı uyarınca zayi olduğuna hükmedilse de yürütülen bir inceleme kapsamında söz konusu defter ve belgelerin ibraz etmesi talep olunan davacı şirket hakkında, söz konusu zayi durumu dikkate alınmaksızın, sırf defter ve belgelerin ibraz edilmemiş olması durumu esas alınarak, Kdv beyannamelerinde belirtilen katma değer vergisi indirimleri reddedilmek suretiyle cezalı tarhiyat yapılmıştır.

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 tarh edilen 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 kaçırıldığı kabul edilemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

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 ziyai 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 kaçırılmış sayılacağı kurala bağlanmıştır.

Dava konusu bu olayda, 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 sırasıyla;

- Jandarma Karakol Komutanlığınca,
- Zabıta Amirliğince,
- İtfaiye Müdürlüğünce

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 tutanağa bağlanmıştır.

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 alındığı, 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 uyumsuzlukta 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 OLMASIZIN DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMAYA İBRAZ EDİLMEMESİNE İLİŞKİN KARARLAR:

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

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasa da 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 yasada 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 kararında:

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 kullanılışının 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 salman 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:2015/1049, K:2015/18441 sayılı kararında:

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, hakimın 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 söz konusu 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 uyuşmazlık 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 kararında:

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğman olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasa da 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 yansıtmaması 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 işlemde 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. 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 araştıramayacakları 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 olmadığı 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 öngörülmüş; aynı Kanunun 29. maddesinin üçüncü fıkrasında da, indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşımamak 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 alman 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 sürmüştü ise de verilen ek sürelerle karşıt ibraz etmediği gibi sadece verilen ek sürelerden 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.

V. KONUNUN ESAS YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

A. MÜCBİR SEBEBİN VARLIĞI NEDENİYLE DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMAYA 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 varlığının ispatlayabilen bir mükellefin vergi ödevini yerine getirmediğinden bahsedilemeyecektir.

Mücbir sebep halinin varlığının ispatı, mutlak bir şekil şartına bağlanmamış olup, ticaret mahkemelerinden alınacak zayıf 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 yükümlülüğü süresi de çoğu zaman dolduğundan, 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 OLMASIZIN DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMAYA 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 alımını 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 koşullardır. 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 indirime konu yapılmasına imkan tanımıştır. Bu yüzden, gerçekten yapılmış bir teslim dayanamaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi mümkün değildir.

Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslim 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, karşıt 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 ispatlanabileceği 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 gösterildiği ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesinden ve söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslim 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 kanıtlayamamıştır. 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 gösterildiği ve defterlere usulüne uygun olarak kaydedildiğini defter ve belgeleriyle kanıtlayamayan mükellefler adına, 3065 sayılı Kanun'un 34. maddesindeki ön koşulların varlığını 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 teslim dayanağı dayandığı, 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 kanıtlanmadığı için reddedilmesi, katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacağından davacıların bu yönündeki 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 dayanağı 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 yapacağı 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.



Şehit Fethibey Caddesi Erboy 1 İş Hanı No: 41 Kat: 3 D: 301 Konak - İZMİR
Tel: 0532 241 46 83 Ofis Tel: 0232 484 47 84 Faks: 0232 484 47 84
yusuf@ozerymm.com