

T.C.
DANIŞTAY
Üçüncü Dairesi

Esas No : 2013/9693

Karar No : 2017/514

- **DEFTER VE BELGELERİN İNCELEMeye İBRAZ EDİLMeyİP MAHKEMEYeye İBRAZ EDİLMESİ HALİNDE KDV İNDİRİMİ**
- **İNDİRİM HAKKI**
- **MAHKEMECE BİLİRKİŞİ İNCELEMESİ YAPTIRILARAK SONUCUNA GÖRE KARAR VERİLMeyeCEĞİ**

İÇTİHAT METNİ

ÖZET :

İlgili 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.

İdari yargı yerlerinin denetim yetkisi, Kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerinde kullanılması sonucunu yaratmaz. Mücbir sebep hali bulunmaksızın incelemeye ibraz edilmediği halde daha sonra dava aşamasında Mahkemece ibraz edilen defter ve belgeler üzerinde Mahkemece bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre karar verilmeyeceği.

DAVA :

Davacı adına, yasal defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden, indirimlerinin reddi suretiyle 2007 yılının Eylül, Kasım ve Aralık dönemleri için re'sen salınan üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisine karşı dava açılmıştır. Vergi Mahkemesi'nin kararıyla; davacının defter ve belgelerinin Mahkemelerinin 09.11.2012 tarihli ara kararıyla istenerek dosyaya sunulması üzerine 18.01.2013 tarihli ara kararıyla bilirkişi incelemesi yaptırıldığı, davalı idare itirazının kusurlandıracak nitelikte bulunmadığı ve Mahkemelerince de uygun görülen bilirkişi raporuyla hazırlanan beyan tablosuna göre ödenmesi gereken katma değer vergisi çıkmadığı gerekçesiyle tarhiyat kaldırılmıştır. Davalı idare tarafından, davacıya usulüne uygun olarak tebliğ edilen defter ve belge isteme yazısına rağmen, süresi içinde kabul edilebilir bir mücbir sebep hali bulunmaksızın ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğu, ayrıca Mahkemenin idare yerine geçerek defter ve belgeleri incelemesi ile hüküm tesis etmesinin hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

KARAR :

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran 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 Kanun'un 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 istendiğinde 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 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 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 2. fıkrasının 3. bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de budur.

Bilindiği üzere; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı başlıklı 2. maddesinin 2. 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 kaldıracak 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 amacıyla, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacıyla güder. Buna göre davacının tutum ve davranışıyla 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 belgelere dayanılarak karar verilemez.

Diğer taraftan idari yargı yerinin görevi idari işlemin tesis edildiği tarihte yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biriyle 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, uyumsuzluk hakkında karar verilmesi halinde idari yargı yerinin görevini belirtilen şekilde yerine getirdiği de söylenemez.

Öte yandan; 3065 sayılı 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 Kanun'un 29. maddesinin 3. fıkrasında da, indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilmesi 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 yasa da öngörülen süre içerisinde yapıldığının, bu sürenin sona ermesinden sonra, mahkemece tespiti de olanaksızdır.

Olayda; davacı, ilgili dönem defter ve belgelerini süresi içerisinde idareye sunduğunu ancak kabul edilmediğini ileri sürmüş ise de bunu ispatlayamadığı, temyize konu karara dayanak alınan defter ve belgelerin, davacı şirket temsilcisine usulüne uygun olarak tebliğ edilen yazıyla ibraz edilmesinin istenmesine rağmen, inceleme elemanına ibraz edilmediği gibi defter ve belgelerin muhafaza biçim ve süreleri ile ibraz yükümlülüğünü düzenleyen yasal hükümler karşısında, davacı tarafından haklı mazeret olarak kabulü gerekebilecek başkaca bir iddia da ileri sürülmemiştir.

Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep hali bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları Mahkemeye ibraz etmesi üzerine, bu defter ve belgeler üzerinde Mahkemece bilirkişi incelemesi yaptırılması ve sonucuna göre karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesinin kararının BOZULMASINA, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY :

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinin 1. bendi ile de Danıştay ile İdare ve Vergi mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları düzenlenerek idari yargılama usulünde re'sen araştırma ilkesi benimsenmiş, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerine göre ise, katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için indirim konusu yapılacak verginin, fatura ve benzeri belgeler ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır. Olayda hiçbir mücbir sebep hali bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının, dava aşamasında Mahkemeye ibraz etmesi üzerine, Mahkemece ilgili dönem defter ve belgelerin vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisine sahip Vergi Dairesine gönderilerek görüş ve saptamaları alınmaksızın doğrudan bilirkişi incelemesi yaptırıldığından hüküm fıkrasının bu gerekçeyle bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.