

İNCELEME SIRASINDA VERGİ DAİRESİNE İBRAZ EDİLMEYEN DEFTER VE BELGELER YARGI AŞAMASINDA İNCELENEMEZ

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 26.12.2012 gün, 2010/707 E. 2012/618 K. Sayılı kararı ile hiçbir mücbir sebep olmadan defter ve belgelerin incelemeye ibraz külfetinden kaçınan mükellefin, dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceğini belirtmesi halinde söz konusu defter ve belgelerin mahkemece incelenip karar oluşturulamayacağına hükmetti.

Ankara 3. Vergi Mahkemesi'nin "... alış ve satış faturaları ile defterlerin istendiği ve yeminli mali müşavir olan bilirkişiye yaptırılan inceleme sonucunda düzenlenen raporda bazı dönemler için ödenmesi gereken katma değer vergisi bulunduğu, bazı dönemler için ise bulunmadığının tespit edildiği, bu rapora yapılan itirazın raporu kusurlandıracak nitelikte görülmediği ve Mahkemelerince uyuşmazlığın çözümü için yeterli bulunduğu, süresinde inceleme elemanına sunulmayan defter ve belgeler nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 359'uncu maddesinde sayılan gizleme fiili gerçekleştirildiğinden vergi ziyai cezasının üç kat kesilmesinde hukuka aykırılık görülmediği ancak, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı uyarınca gecikme faizinin kaldırılması gerektiği" ne hükmetmiştir.

Danıştay 4. Dairenin bozma kararına direnen vergi mahkemesi kararına karşı Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu ısrar kararını hukuka aykırı bularak kaldırmıştır. **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun** gerekçesi şu şekilde: "*Defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyen davacı adına Ocak ilâ Mayıs ve Ağustos ilâ Aralık 2003 dönemleri için re'sen salınan ve gecikme faizi eklenerek kesilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergilerine karşı açılan davada; bilirkişi raporunda tespit edilen ödenmesi gereken katma değer vergileri ile bu vergilerin üç katı tutarındaki vergi ziyai cezaları dışında kalan vergilendirmenin kaldırılması yolundaki ısrar kararı vergi idaresi tarafından temyiz edilmiştir.*

... 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'üncü maddesinde mükelleflere defter ve belgeleri 5 yıl süre ile muhafaza etme, 256'ncı 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.

... 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 Koyucu'nun 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 Kanununun 34'üncü maddesinin 1'inci 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'ncü maddesinin 3'ncü 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, hiçbir neden göstermediği gibi sadece 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 görülmemiştir."