

25 TEMMUZ 2019 TARİH VE 30842 SAYILI RESMİ GAZETEDE YAYIMLANAN İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARININ YORUMLANMASI

I-GİRİŞ

Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesi uyarınca mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgeleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Ancak bazen zorunlu nedenlerle bazen de kendi istekleriyle defter ve belgeleri inceleme elemanlarına ibraz etme yükümlülüklerini yerine getirmemektedirler.

Zorunlu nedenler Kanununun 13. maddesinde mücbir sebep olarak tanımlanmıştır. Buna göre;

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 haller mücbir sebep sayılmıştır.

Dolayısıyla mükelleflerin yukarıda sayılan hallerden birinin gerçekleşmesi nedeniyle özellikle dördüncü sırada yer alan, mükellefin iradesi dışında defter ve belgelerinin elden çıkması nedeniyle inceleme elemanlarına ibraz edemediği gibi, vergi incelemesinden kaçınmak arzusuyla herhangi bir mücbir sebep hali olmaksızın da defter ve belgeleri vergi inceleme elemanlarına ibraz etmedikleri durumlar söz konusu olabilmektedir.

Vergi İnceleme elemanlarınca defter ve belgelerin inceleme için ibraz edilmemesi üzerine bir taraftan 359'ncü madde uyarınca gizleme suçu işlendiğine ilişkin suç raporu ve diğer taraftan indirilen katma değer vergilerinin reddine ilişkin vergi inceleme raporu düzenlenmektedir.

Düzenlenen raporlara vaki itiraz üzerine yargı organlarınca verilen birbirinden farklı kararlar, benzer olaylarda mükelleflerin farklı şekillerde etkilenmelerine yol açmakta ve bu durum da yargılamanın hakkaniyetine gölge düşürmektedir.

İşte bu farklılıkları gidermek bakımından Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca 11.12.2018 tarihinde her iki durumla ilgili yargı organlarınca verilen farklı kararları birleştirici ve 25 Temmuz 2019 tarihli 30842 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan E. 2013/3, K. 2019/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı verilmiştir.

Yazımızda söz konusu İçtihadı Birleştirme Kararı ele alınarak açıklanmakta ve yorumlanmaktadır.

II-İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME KARARI

1)İçtihadı Birleştirme Kararı verilmesi gerekliliği

Kararda İçtihadı Birleştirme Kararı verilmesi gerekliliği aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir;

Defter ve belgelerini, mücbir sebep dolayısıyla ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefler ile kanunen ve hukuken geçerli bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler adına, vergi idaresince ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re'sen katma değer vergisi tarh edilmesi ve vergi zıyaı 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 aykırılıklar 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 görülerek içtihadı birleştirme kararı verilmesine gerek görülmüştür.r.

2)İçtihadı Birleştirme Kararı verilmesine dayanak teşkil eden kararlar

2.1.Mücbir Sebep Nedeniyle Defter Ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilememesine İlişkin Kararlar:

Mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerini ibraz edemeyen mükelleflere tarh edilen vergilere ilişkin açılan davalarla ilgili olarak içtihadı birleştirme kararı verilmesine temel teşkil eden ve birbirinden farklı 4 ayrı karar bulunmaktadır. Söz konusu kararların mahiyeti özet olarak aşağıda açıklanmıştır.

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

Defter ve belgelerinin zayi olduğuna dair mükellefin ticaret mahkemesi kararını incelemeye ibraz ettiği olayda, inceleme elemanınca mücbir sebebin varlığı kabul edilmesine karşın alış belgelerinin ibraz edilmediği neden gösterilerek indirimlerin tamamının reddi suretiyle yapılan tarhiyatta hukuki uyarılık bulunmadığından, davayı yaptığı araştırma ve inceleme sonucu yazılı gerekçeyle sonuçlandıran Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

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

Defter ve belgelerin yangında yanması sonucu davacı tarafından zayi belgesi verilmesine ilişkin açılan davada İstanbul Asliye Beşinci Ticaret Mahkemesinin kararı ile defterlerin zayi olduğuna dair karar verilmiş olduğu anlaşılmaktadır.

Diğer yandan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan hüküm uyarınca Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinin bakmakla yükümlü oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendiliklerinden yapmaları öngörülmüş olduğundan, 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 nedenle Vergi Mahkemesince 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 gerekirken, böyle bir araştırma yapılmaksızın eksik inceleme nedeniyle, açılan

davayı kısmen kabul eden Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet bulunmadığı gerekçesiyle karar bozulmuştur.

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

Mükellefe 12.05.2008 tarihinde tebliğ edilen yazı ile defter ve belgelerin ibrazı istenilmiş ancak mükellef defter ve belgelerin içinde bulunduğu araçla beraber 18.05.2008 tarihinde çalındığını ifade etmek suretiyle süresinde ibraz etmemiş bunun üzerine katma değer vergisi indirimleri reddedilmek suretiyle cezalı tarhiyat yapılmış, davacı şirketin zayi belgesi verilmesi istemiyle açtığı davada İzmir 2. Asliye Ticaret Mahkemesince E: 2008/406, K:2009/573 sayılı kararı ile anılan defter ve belgelerin zayi olduğuna hükmedildiği ve 17.12.2009 tarihinde kesinleştiği anlaşılmıştır.

Davacı şirket adına tarh edilen vergi zıyaı cezalı katma değer vergisine karşı açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı, defter ve belgelerin hırsızlık sonucu zayi olduğu hususu davacı şirket tarafından tevsik ve ispat edildiğinden, defter ve belgeleri ibraz yükümlülüğünün mücbir sebep nedeniyle yerine getirilemediğinin açık olduğu gerekçesiyle bozulmuştur.

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

Kararda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 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 mükelleflerin, 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 edebilecekleri ifade edildikten sonra olayda 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 Kanunun 13. maddesi uyarınca mücbir sebep halinin varlığının ispatlandığı sonucuna ulaşıldığı belirtilmiştir.

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.

2.2 Mücbir Sebep Olmaksızın Defter Ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesine İlişkin Kararlar:

Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükelleflere tarh edilen vergilere ilişkin açılan davalarla ilgili olarak içtihadı birleştirme kararı verilmesine temel teşkil eden birbirinden farklı 5 ayrı karar bulunmaktadır. Söz konusu kararların mahiyeti özet olarak aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1. Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 30.01.2017 tarih ve E;2013/2910, K:2017/407 sayılı karar:

Davacı mükellef defter ve belgelerinin istenmesine karşın herhangi bir mücbir neden göstermeden inceleme elemanına ibraz etmediğinden 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.

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

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.

2.2.3 Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 24.12.2015 tarih ve E:2015/11049, K:2015/1 8441 sayılı karar:

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, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda resen araştırma ilkesi benimsenmiş olması, aynı Kanun'un 31. maddesinin atıfta bulunduğu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 266. maddesinde, hâkimin özel veya teknik bilgiyi gerektiren bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğu belirtilmiş olduğundan 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 uyuşmazlık hakkında yeniden bir karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur.

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

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.

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

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.

3) Verilen İçtihadı birleştirme kararı

Danıştay başsavcısınınca konuya ilişkin görüşler ve vergi dava daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun yukarıda açıklanan ilgili kararları dikkate alınmak suretiyle olay ve hukuki durumla ilgili saptamalar yapılmış yukarıda "1)İçtihadı birleştirme kararı alınması gerekliliği" bölümünde açıklanan nedenlerle içtihadın birleştirilmesi yönünde görüş bildirmesi üzerine Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca konu her iki durum açısından incelenmiş ve aşağıda belirtildiği şekilde İçtihadı Birleştirme Kararı verilmiştir.

●Mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi durumu ile ilgili olarak;

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 yukarıda (2.1.4.) bölümünde açıklanan Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 13.12.2017 tarih ve E:2017/428; K:2017/636 sayılı karar doğrultusunda birleştirilmesine 11.12.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verilmiştir.

●Mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi durumu ile ilgili olarak;

Söz konusu mükellefler 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, bu konuda oluşan içtihat aykırılığının yukarıda (2.2.5.) bölümünde açıklanan Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.12.2017 tarih ve E:2017/627, K:2017/623 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 08.02 2019 tarihinde oyçokluğuyla karar verilmiştir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yukarıda açıklanan özellikle mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin inceleme elemanlarına ibraz edilmemesi durumuna ilişkin içtihadı birleştirme kurulu kararı kamuoyuna sanki mükellefler vergi inceleme elemanlarına ya da vergi idaresine defterleri ibraz etmeksizin doğrudan vergi mahkemelerine ibraz edilebilir şeklinde yansımış ve bu durumda vergi incelemelerinin caydırıcılığı ve gücü, devletin bu konudaki fonksiyonları zaafa uğrayacak şekilde yorum ve yazılar yer almıştır. Bu görüş gerçekçi olmamakla birlikte yeni bir bakış açısı getirdiği de ortadadır. Bununla ilgili Maliye Bakanlığı bir görüş de ortaya koymuş değildir.

Gerçi artık giderek klasik defterlerden uzaklaşarak elektronik defter uygulamasına geçilmektedir. Bunların ibrazı konusunda vergi mükelleflerine karşı bir yükümlülük gerek saklama kuruluşları ve gerekse yılbaşından sonra ihdas edilen maliye bakanlığı gib sisteminde yapılan e defter muhafaza işlemleri belki ibraz edilemeyen defter kavramına yeni bir boyut getirecektir.

Defter ve belgelerin hukuken kabul edilebilir bir mücbir sebep nedeniyle incelemeye ibraz edilememesi halinde İçtihadı birleştirme kurulu göre re'sen tarh nedeni olmakla birlikte tarhiyatın hukuka uygun olmayacağı yönünde. Yani mücbir sebep halinde defter ve belgelerin ibraz edilmemesi resen tarh nedeni olmakla beraber, VUK 359. maddedeki gizleme fiilinin oluşmadığı düşünülmektedir.

Bu durumda vergi incelemesinin nasıl yapılması gerektiği sorusu akla gelmektedir. Zira ya defter, ya da defter ve belgeler her ikisi birlikte, mücbir sebep nedeniyle ibraz edilemiyor. İçtihadı birleştirme kararı mükellefin indirimleri ispatlama yükümlülüğünü de ortadan kaldırmaktadır. Bu durumda vergi idaresi kendi imkânları ile yaptığı araştırma ve incelemelerle re'sen tarhiyat yoluna gidecektir. Mükellefin bilgisine başvurarak veya ba-bis formları dikkate alınarak alış yaptığı mükellefler nezdinde incelemeler yapılabilir.

Mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellef adına vergi zıyaı cezalı bir tarhiyat yapıldığı takdirde ise mükellef defter ve belgelerini mahkemeye ibraz edeceğini bildirmesi durumunda bu durumun vergi idaresinin de değerlendirmesinin alınarak mahkemece defter ve belgelerin gerektiğinde bilirkişi görüşü alınarak da değerlendirilebileceği ifade edilmektedir içtihadı birleştirme kararında.

Mükellefin süresi içinde vergi inceleme elemanlarına ibraz etmediği defter ve belgeler üzerine yapılan tarhiyata itiraz etmesi durumunda defter ve belgelerin yargı merciine ibrazı halinde bu defter ve belgelerin yargı merciine sunulan delil olarak kabul edilmesine ve değerlendirilmeye alınmasına yönelik bir içtihadı birleştirme kararıdır. Karara göre mükellefin yargılamanın her safhasında yargılama ile ilgili belge bilgi sunma hakkına sahip olduğu, dolayısıyla zamanında vergi idaresine ibraz etmediği defter ve belgeleri vergi yargısına sunabilir. Bu durumda vergi yargısının mutlaka vergi idaresini de haberdar etmek ve bilgisine başvurmak suretiyle değerlendirmeye alacağı ifade edilmektedir.

İçtihadı birleştirme kararlarına hem yargı organları hem de idarenin uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Yani içtihadı birleştirme kararlarının bağlayıcılığı bulunmaktadır. Bu bakımdan içtihadı birleştirme kararının gelir idaresinin kararlarında bir etkisi olacağı muhakkaktır.