

İÇTİHATI BİRLEŞTİRME KARARI SONRASI MÜCBİR SEBEP OLMASIZIN DEFTER BELGE İBRAZ ETMEMENİN SONUÇLARI ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

RESULTS AND RESOLUTION PROPOSALS FOR NOT PRESENTING LEGAL BOOKS AND DOCUMENTS EXCEPT THE FORCE MAJEURE AFTER THE DECISION OF JOINT CHAMBERS



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

Vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerin verilen süre içinde keyfi bir şekilde ibraz edilmemesi, vergi idaresinin denetiminden saklanılmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığını akla getirmektedir. Bu amaçla defter belge ibraz ödevinin mücbir sebep olmaksızın yerine getirilmediği bir durumda adli olarak hapis cezası; idari olarak ta özel usulsüzlük cezası ve ilgili dönem katma değer vergilerine ilişkin indirimlerin reddi yaptırımlar uygulanmaktadır.

Söz konusu yaptırımlardan katma değer vergisi reddiyatıyla ilgili olarak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen 25.07.2019 tarih ve E: 2013/3, K: 2019/1 no.lu karar vergi inceleme sürecine önemli etkileri olacak türden

ABSTRACT

The fact that the books and documents requested by the authorized persons for tax inspection are not submitted arbitrarily within the given time period suggests that there are some situations which are intended to be hidden from the supervision of the tax administration and it is aimed to prevent them from being uncovered through the cross audit. For this purpose, sanctions are applied in a situation where the book document presentation assignment is not carried out without force majeure; in the form of imprisonment as judicial; in the form of special penalty of irregularities as administrative; and in the form of denial of discounts on value added taxes for the relevant period.

Among these sanctions, which is related to the rejection of value added tax and issued by the general assembly on the unification of judgments of the State Council, dated 25.07.2019

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, necmettin.gunduz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1749-3724.
Gündüz, N. (Eylül 2019). İçtihatı Birleştirme Kararı Sonrası Mücbir Sebep Olmaksızın Defter Belge İbraz Etmemenin Sonuçları ve Çözüm Önerileri, *Vergi Raporu*, 240, (148-157).

olup, bu kararın yaratacağı etkiler ve çözüm önerileri çalışmamızda irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: İbraz Yükümlülüğü, İç-tihadı Birleştirme Kararı, Katma Değer Vergisi Reddiyatı.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H25.

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesinde vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu doğrultuda vergi incelemesine yetkili, incelemeye konu işlemlerin gerçek mahiyetini yemin hariç her türlü delille ispatlayabilecektir.

Bir incelemede en önemli ispat aracı mükellefin yasal defter ve belgeleridir. Nitekim vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi beyan esasına dayalı vergi sistemimizin temel taşıdır. Bu şekilde mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesi, denetlenmesi, incelenmesi ve tespiti sağlanmaktadır. İfade edilen bu fonksiyonların gerçekleştirilmesi adına Vergi Usul Kanunu'nun "Defter ve Vesikaları Muhafaza" başlıklı 253'üncü maddesinde, mezkûr Kanun uyarınca defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterlerle Kanun'un üçüncü kısmında yazılı belgeleri (fatura, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve diğer evrak ve vesikalar başlıklı bölümde yer alan belgeler) ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Mezkûr Kanun'un 254'üncü

and numbered E: 2013/3, K: 2019/1, will have a significant impact on the tax review process. The effects of this decision and the solutions will be discussed in our study.

Key Words: Submission Obligation, Decision Of Joint Chambers , Value Added Tax Rejection.

JEL Classification Codes: H20, H25

maddesinde ise defter tutmak mecburiyetinde olmayanların almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca mezkûr Kanun'un 256'ncı madde hükmü ile muhafaza mecburiyeti getirilen defter ve belgelerin muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilmesi zorunlu kılınmıştır.

Bahse konu hükümlere rağmen, 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 amaçlandığını akla getirmektedir. Böyle bir durumun ortaya çıkmasının önlenmesi adına mükellefler tarafından ibraz ödevinin keyfi bir şekilde yerine getirilmemesi adli ve idari yaptırımlara bağlanmıştır.

1- DEFTER BELGE İBRAZ EDİLMEMESİNİN YAPTIRIMLARI

1.1- Defter İbraz Edilmemesi Resen Takdir Nedenidir

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yapılan aşağıdaki düzenlemeyle usulüne göre verilen süre içerisinde tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

“3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,”

Tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmemesi re’sen takdir nedenidir. Böyle bir durumda vergi incelemesine yetkili olanlar defter ve belgelerini ibraz etmeyen mükellefin ilgili dönem matrahını harici karineleri dikkate alarak re’sen takdir ve tespit eder.¹ Yapılacak takdir ve tespit işlemi şüphesiz keyfi bir işlem mahiyetinde olmayıp, vergi incelemesine yetkililer mezkûr Kanun’un 134’üncü maddesi kapsamında gerekli inceleme ve araştırmayı yapmak suretiyle matrah takdirini gerçekleştireceklerdir.

1.2- Defter ve Belge İbraz Edilmemesi Özel Usulsüzlük Cezası Gerektirir

Muhafaza etmek zorunda oldukları defter ve belgelerle diğer kayıtlarını, yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmeyen mükelleflere Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355’inci maddesi hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür. Mezkûr madde hükmü gereği özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunacaktır. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır. Bununla birlikte 280 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde söz konusu artırımlı ceza uygulamasına defter belge ibraz edilmemesi durumunda gidilmeyeceği aşağıdaki cümlelerle açıklanmıştır:

“...vergi incelemesine yetkili olanlarca inceleme yapılmak üzere istenilen defter ve belgelerin verilen süre içinde ibraz edilmemesi hali 30 uncu maddenin 3 numaralı bendi uyarınca re’sen takdiri gerektirdiğinden, ilgili dönem vergi matrahı belirlenerek rapora bağlanacaktır. Dolayısıyla vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı için ikinci defa süre verilmesi ve vergi matrahının belirlenmesine ilişkin raporun düzenlenmesi için bu sürenin beklenilmesi gerekmeyecektir.”

1.3- Defter ve Belge İbraz Edilmemesi Katma Değer Vergilerinin Reddiyatına Neden Olmaktadır

İbraz ödevinin en önemli yaptırımlarından birisi de katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi sonucunu doğuran 34’üncü maddesinin (1) numaralı fıkrası hükmüdür. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki gibidir:

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

Yukarıda yer alan madde hükmünden de görüleceği üzere katma değer vergisinin dayandığı indirim mekanizmasının sağlıklı işleyebilmesi için indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini; söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığını kanıtlama yükü mükellefler üzerinde bırakılmıştır.

Herhangi bir konu ile ilgili olarak inceleme yapılmak üzere istenen defter ve belgelerini neden göstermeksizin ibraz etmeyen mükellefler vergi idaresi tarafından, yaptığı indirimin ön koşulu-

¹ ŞEKER, Sakıp, “Defter Ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları” (<https://www.kanitymm.com.tr>). Erişim tarihi:29 Temmuz 2019.

nun varlığını belgelendirememiş, aynı nedenle verginin gerçekten yüklenildiğini vergi idaresine kanıtlayamamış olarak kabul edilmektedirler. Bu nedenle vergi idaresince, indirim konusu vergilerin alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve defterlere usulüne uygun olarak kaydedildiğini defter ve belgeleriyle kanıtlayamayan mükellefler adına, mezkûr maddede yer alan ön koşulların varlığının kanıtlanmamasından dolayı katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek cezalı tarhiyatlar yapılmaktadır.

1.4- Defter Belge İbraz Edilmemesi Kaçakçılık Suçu Kapsamında Değerlendirilmektedir

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili idari yaptırımlara ilaveten Vergi Usul Kanunu'nun "Kaçakçılık suçları ve cezaları" başlıklı 359'uncu maddesi kapsamında vergi suçu kabul edilerek hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. İbraz edilmeme fiili mezkûr maddenin (a-2) bendinde aşağıda yer alan cümlelerle gizleme suçu kapsamında mütalaa edilmiştir.

"Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir."

Anılan madde hükmü doğrultusunda vergi incelemesine ilişkin olarak talep edilen defter ve belgelerin ibraz edilmediği hallerde, vergi incelemesine yetkililerce mükellef hakkında Vergi Suçu Raporu düzenlenmek suretiyle ilgili Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmaktadır.

Öte yandan defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesinin gizleme olarak kabul edilebilmesi için öncelikle

varlığının noter kayıtları veya sair suretle (kamu kurumlarınca tutulan tutanaklar, mahkeme ilamları vs.) sabit olması gerekmektedir. Noter kayıtları veya sair suretle varlığı ispat edilemeyen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hiçbir şekilde gizleme suçu kapsamında değerlendirilemeyecektir. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin gizleme suçu kapsamında değerlendirilebilmesi içinse;

- ❖ Mükellefin muhafaza ve ibraz ödevi ile ilgili 5 yıllık sürenin dolmamış olması,
- ❖ Vergi incelemesine yetkili kimseler tarafından talebin yazılı olarak yapılması,
- ❖ İbraz yazısında mükellefe 15 günden az olmamak üzere ibraz için süre verilmesi,
- ❖ İbraz yazısına ilişkin tebliğin mükellefe usulüne uygun yapılması

gerekmektedir. Bu şartlardan herhangi birinin eksikliği ibraz etmeme fiilinin gizleme suçu kapsamında değerlendirilememesi sonucunu doğuracaktır.

Ayrıca gizleme suçunun oluşumu için defter ve belgelerin vergi incelemesi için ve inceleme sırasında istenmesi gerekir. Örneğin, defter ve belgelerin vergi incelemesi için değil de, mükellefin işini terk etmesinden dolayı iptali için istenilmesi durumunda gizleme şeklindeki vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz.² Yoklama ve arama sırasında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, yeminli mali müşavirlerin Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesinden kaynaklanan sınırlı yetkilerine dayanarak istedikleri defter ve belgelerin ibraz edilmemesi veya yetkili vergi inceleme elemanları tarafından istenilmiş olmakla birlikte vergi incelemesi dışında bir amaçla istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hallerinde gizleme şeklindeki vergi kaçakçılığı suçu oluşmaz.³

² AĞAR, Serkan, "Vergi Kaçakçılığı Kapsamında Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu" Seçkin Yayıncılık Nisan 2016, Ankara s.120

Bununla birlikte incelemenin mükellefin işyerinde yapılacağı durumlarda, defter ve belgelerin yazı ile istenmesine gerek olmadığı gibi, suçun oluşumu için vergi inceleme elemesine yetkililer tarafından defter ve belgelerin ibrazı için belir bir süre verilmesi ve bu sürenin sonuna kadar beklenmesi de zorunlu değildir.⁴

2- DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU TARAFINDAN VERİLEN 25.07.2019 TARİH ve E: 2013/3, K: 2019/1 NO.LU KARAR ÖZETİ

Defter ve belgelerini, kanunen ve hukuken geçerli bir mücbir sebep olmaksızın incelemeye ibraz etmeyen mükellefler ile mücbir sebep dolayısıyla ibraz ödevini yerine getiremeyen mükellefler adına, ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle re'sen katma değer vergisi tarh edilmesi ve vergi ziyayı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemlere karşı açılan davalarda, mücbir sebep halinin varlığı ve yokluğuna bağlı olarak, Danıştay vergi dava daireleri ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda bugüne kadar farklı yönde kararlar çıkmakta olup, söz konusu aykırılık Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen 25.07.2019 tarih ve E: 2013/3, K: 2019/1 no.lu karar ile son bulmuştur. Söz konusu kararda özetle;

- ❖ Mücbir sebebin varlığı halinde; defter ve belgelerin mücbir sebep dolayısıyla ibraz edilmemesinin re'sen tarh nedeni olduğu, ispat 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

- ❖ 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

yönünde içtihat birleştirilmesine gidilmiştir.

3- MÜCBİR SEBEP OLMAKSIZIN DEFTER ve BELGELERİN İNCELEMAYA İBRAZ EDİLMEMESİ HALİNE İLİŞKİN VERİLEN İÇTİHAT BİRLEŞTİRME KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Karara ilişkin değerlendirmelerimize yer verilmeden önce 2575 sayılı Danıştay Kanununun 40'inci maddesi uyarınca, İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idarenin uymasının zorunlu olduğunu belirtmek isteriz. Diğer bir deyişle defter belge ibraz etmeme fiiline karşı bundan sonra verilecek kararlarda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen 25.07.2019 tarih ve E: 2013/3, K: 2019/1 no.lu karar esas alınacaktır.

Bahse konu içtihat birleştirme kararı iki farklı durumu ele almaktadır. Bunlardan ilki defter ve belgelerin mücbir sebebin varlığı nedeniyle ib-

³ ÖZCAN, Onur, Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara 2015, s.167

⁴ ÖZCAN, a.g.e., s.171

raz edilememesi, ikincisi ise defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi durumudur. Kurulun, mücbir sebebin varlığı halinde mükellefin ispat külfetinin bulunmadığına yönelik içtihadı birleştirme kararı kanaatimizce yerinde bir karardır. Bununla birlikte Kurulun mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerin ibraz edilememesi halinde vermiş olduğu içtihadı birleştirme kararı beraberinde birçok sorunu getirecek türdendir.

Kurul bahse konu kararında mücbir sebep olmaksızın defter belge ibraz edilmemesine ilişkin yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgelerin 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 yönünde karar vermiştir. Kurul bu karara dayanak olarak 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20'nci maddesinden gelen re'sen araştırma ilkesini göstermiş ve idarenin yerine geçerek herhangi bir inceleme yapılmadığını, yalnızca ödenmesi gereken verginin doğruluğu konusunda yargısal denetim yapıldığını vurgulamıştır. Peki gerçekten durum böyle midir?

Bu soruya cevap verebilmek için öncelikle Kurul kararında öne çıkarılan re'sen araştırma ilkesinin çerçevesinin çizilmesi gerekmektedir. Re'sen araştırma ilkesinin hukuki dayanağı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20'nci maddesidir. Söz konusu madde hükmünde Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinin bakmakla yükümlü oldukları davalara ait her çeşit incelemeyi kendilerinin yapması öngörülmüştür. Buna göre bakılan davalarla ilgili dosyada mevcut bilgi ve belgelerin gerçeğe ulaşılmasında yeterli görülmemesi halin-

de, mahkemelerce madde hükmünde öngörülen her türlü incelemenin yapılması zorunluluk arz etmektedir. Ancak re'sen araştırma ilkesi hukuka uygunluk denetimiyle sınırlıdır. Nitekim mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında bu husus şu cümleler ile vurgulanmıştır:

“İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.”

Yukarıda yer alan madde hükmü dikkate alındığında, Kurul Kararında yer alan *“defter ve belgelerin davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip...”* ifadesinde yer alan incelemenin, yalnızca davacı tarafından indirim konusu yapılan katma değer vergilerine ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesinde yer alan şekilsel koşulların sağlanıp sağlanmadığı ile sınırlı olacağı anlaşılmaktadır. Kurul kararında vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, gerçek bir ticari harekete ve teslim dayanıp dayanmadığı konusundaki saptamanın ancak, her türlü imkân ve yetki ile donatılmış vergi idaresi tarafından yapılacak incelemeyle ortaya konulabileceği belirtildiğinden, kanaatimizce kararda yer alan *“...bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak...”* ifadesiyle, defter ve belgelerin gerçek bir ticari harekete ve teslim dayanıp dayanmadığının vergi idaresi eliyle yaptırılacak bir vergi incelemesi ile ortaya koyulacağı kastedilmektedir.

Kurul kararının mahkemelerce bu şekilde uygulanması birçok sorunu beraberinde getirecektir. Şöyle ki, vergi incelemesine yetkililerce

mükellef nezdinde yapılacak tam inceleme sonucu düzenlenecek görüş niteliğindeki raporda yer alan (işlemlerin gerçekliğine ilişkin) hususların mahkeme tarafından aynen kabul edilmesi gerekmektedir. Aksi bir durum mahkeme tarafından re'sen araştırma ilkesinin sınırları aşarak yerindelik denetimi yapılması anlamına gelecektir. Mahkemeler bu durumu mahkeme kararlarında sıklıkla görülen "eksik inceleme" ve "varsayıma dayalı tarhiyat" kavramları ile de meşrulaştıramayacaktır. Zira ortada mükellef nezdinde bir tam inceleme yapılmakla birlikte bu incelemenin vücut bulduğu çalışma vergi inceleme raporu olmayıp, mahkemeye vergi idaresinin görüşünü bildiren bir rapor olacaktır.

Diğer taraftan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde, idari mahkemelerin yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Mücbir sebep olmaksızın defter belge ibraz edilmemesine ilişkin yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda, mahkemelerin idarenin görüşü adı altında yaptıracağı tam incelemenin konusu katma değer vergisi reddiyatıdır. Bununla birlikte katma değer vergisinin reddedilmesine neden olan defter belge ibraz etmeme eylemi ise mükellef nezdinde başlatılacak başka bir inceleme konusu nedeniyle gerçekleştirilmiştir. Yani mükellef ibraza zorunlu olduğu defter belgeleri haklı bir neden olmaksızın ibraz etmeyerek hakkında yapılacak vergi incelemesini önlemekte, böylece ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılmamakta, tespit edilememekte ve sağlanamamaktadır. İfade etmek istediğimiz hususu bir örnekle açıklamaya çalışalım: Mükellef nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemesinin konusunun mahsuben almış olduğu

kurumlar vergisi iadesi olduğunu düşünelim. Mükellef hakkında yapılan ihbarda mahsuben yapılan kurumlar vergisi iadesinin haksız iade olduğu öne sürülmüştür. Mükellef bu kapsamda ilk olarak incelemeye başlama tutanağını imzalamaya davet edilecek ve bu davette incelemenin konusunu öğrenecektir. İncelemeye başlama tutanağının imzalanması ile birlikte inceleme konusunu öğrenecek mükellefin haklı bir neden olmaksızın defter belgelerini incelemeye ibraz etmemesi varsayımı altında vergi incelemesine yetkili kişi tarafından yapılacak işlem, vergi suçu raporu ile birlikte katma değer vergisi reddiyatına ilişkin vergi inceleme raporu düzenlemektir. Katma değer vergisi reddiyatına ilişkin raporun yargıya intikal etmesi durumunda mahkemelerin isteyeceği görüş ise kurumlar vergisi iadesine yönelik olmayıp, sadece indirim konusu yapılan katma değer vergilerine yönelik olacaktır.

Kurulun mücbir sebep olmaksızın defter belge ibraz edilmemesi durumuna ilişkin içtihat kararının uygulanması mahkemeler açısından da olumsuz durumlar ortaya çıkarabilecektir. Şöyle ki, özellikle zamanaşımı süresinin son yılında yapılan bir incelemede defter belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan katma değer vergisi reddiyatının yargıya intikal etmesi durumunda mahkemeler tarafından kısıtlı sürede karar verilmesi gerekecektir. Mahkemelerin iş yoğunluğu dikkate alındığında böyle bir durumda mükelleften alınabilecek olası vergi alacağının zamanaşımına uğraması muhtemeldir. Katma Değer Vergisi yönünden yapılan reddiyata ilişkin tarh ve tebliğ işlemleri gerçekleştiği için işlemin zamanaşımına uğraması söz konusu olmayıp, bundan sonra mahkeme tarafından verilecek karar sadece tarhiyatın miktarını etkileyecektir. Ancak böyle bir durumda mükellefin iş ve işlemlerini yürüttüğü kişilerin ibraz yükümlülüğü süre geçmesi nedeniyle ortadan kalkacağından mahkeme ta-

rafından yalnızca mükellefin defter ve belgeleri üzerinden karar verilmesi sonucu ortaya çıkabilecektir. Mükellefin iş ve işlemleri ile ilgili kişiler nezdinde karşıt incelemeler yapılmadan mahkemeler tarafından yapılacak inceleme defter ve belgelerin, gerçek bir ticari harekete ve teslim dayanıp dayanmadığı konusundaki saptamayı olumsuz yönde etkileyecektir.

4- ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Katma değer vergilerinin indirimine yönelik görüş niteliğindeki raporun hazırlanma süresi, dava açılması ve dava sürecinde defter ve belgelerin mükelleften alınarak vergi idaresine teslim süreci bir bütün olarak düşünüldüğünde, esas yapılması gereken incelemenin zamanaşımı süresi yönünden sıkıntıya gireceği durumlara karşılaşılabilmektedir. Zira vergi yargısı organlarında geçen süre içinde zamanaşımının işleme-yeceğine dair herhangi bir hüküm yasalarda yer almamaktadır.⁵ Kaldı ki, İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanun'un 31'inci maddesi hükmünde de Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyumsuzluklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Buna göre idare yargı kararına uygun olarak yeniden vergi tarihine giriştiğinde zamanaşımı süresi dolmuş ise artık vergi tarihi yapamayacaktır.

Davalı konumundaki mükellefin dava konusu hariç olmak üzere iş ve işlemlerine ilişkin zamanaşımı süresinin dolması ihtimali ancak yapılacak yasal düzenleme ile ortadan kaldırılabilir. Bu noktada akla gelen ilk çözüm önerisi defter belge ibraz etmemenin zamanaşımını durduran hal olarak düzenlenmesi olacaktır. Böylece mükellef nezdinde yapılacak iş ve işlemlerin zamanaşımına uğraması önlenmiş olacaktır. Ancak böyle bir dü-

zenleme yalnızca ilgili mükellef nezdinde hüküm ve sonuç doğuracaktır. Bu mükellefin iş ve işlemlerinin bulunduğu mükellefler nezdinde ihtiyaç duyulan karşıt incelemeler açınsındansa zamanaşımı durmayacaktır. Ayrıca süreleri aynı olsa da (her ikisi de 5 yıl) zamanaşımı ve ibraz ödevine ilişkin düzenlemeler farklı yasal dayanaklara sahip olduğundan (zamanaşımı VUK mad. 113-114, ibraz ödevi VUK mad. 256) zamanaşımının durmasına yönelik getirilecek düzenleme hem davacının hem de davaya konu inceleme döneminde davacı ile iş ve işlemlerde bulunan mükelleflerin ibraz süresini etkilemeyecektir. Diğer bir deyişle bu zamanaşımı durmuş olsa bile bu mükelleflerin ibraz yükümlülüğü ortadan kalkacaktır.

Mücbir sebep olmaksızın defter belge ibraz edilmemesinin, ilgili dönem katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesine neden olmasını sağlayan bir düzenlemeye gitmekte akla ilk gelen önerilerdendir. Mücbir sebep olmaksızın defter belgelerini ibraz etmeyen mükellefler için Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılacak bu kapsamdaki bir düzenleme ilk bakışta kabul edilebilir nitelikte olsa bile vergi sistemimiz göz önüne alındığında birçok sakıncayı beraberinde getirecektir. Bu sakıncaların en başında katma değer vergisinin tarafsızlığının zedelenmesi gelmektedir. Şöyle ki; ülkemizde uygulanan katma değer vergisi tüketim tipi katma değer vergisi olup, vergi yükü verginin yansıma özelliği sonucu nihai tüketicide kalmaktadır. Katma değer vergisinin üretici üzerinde değil de tüketici üzerinde kalmasına yönelik inşa edilen bu yapısı aynı zamanda tarafsızlığını sağlamaktadır. Bununla birlikte gerçekten yüklenildiği için indirim konusu yapılan bir katma değer vergisi indiriminin ibraz ödevinin yerine getirilmemesi nedeniyle

⁵ ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s.132

reddedilmesi, katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalmasını öngören özelliğini bozacaktır. Kaldı ki, indirim reddi şeklinde yapılacak bir uygulama Vergi Usul Kanunu'nun gerçek mahiyete ve ödenmesi gereken verginin doğruluğunun sağlanmasına vurgu yapan 3/A ve 134'üncü maddeleri ile de çelişecektir.

Bu noktada bizim önerimiz, defter ve belgelerin vergi incelemesine yetkililere ibraz edilmeyecek dava konusu yapılması halinde zamanaşımının durmasına yönelik yapılacak bir düzenlemeye ilaveten bu mükellefler nezdinde katma değer vergisi reddiyatı yapılmaması, bunun yerine yaptırım gücü yönünden benzer etkiye haiz nitelikte özel usulsüzlük cezası kesilmesine imkân veren bir düzenlemenin getirilmesidir. Bunun için Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355'inci maddesinde defter ve belge ibraz etmemeye yönelik olarak öngörülen özel usulsüzlük cezasının artırılması gerekmektedir. Böylece katma değer vergisi reddiyatının neden olduğu verginin tarafsızlığının bozulması sorunsalı da ortadan kalkacaktır. Öte yandan yaptırım gücü yüksek bir özel usulsüzlük cezasına ilaveten ibraz süresinin de artırılması gerekmektedir. Bu öneri özellikle davacı mükellefin iş ve işlemlerde bulunduğu mükellefler nezdinde yapılacak karşıt incelemeler için önem arz etmektedir. Tarh zamanaşımı süresi aynı kalmakla birlikte defter belge ibraz süresinin artırılması, re'sen takdir nedeniyle karşıt incelemeye ihtiyaç duyulması halinde bu mükelleflerin ibraz ödevini yerine getirmelerini sağlayacaktır. Arttırılmış özel usulsüzlük cezası ve ibraz etmemeden kaynaklı olarak yazılacak vergi suçu raporu bu mükellefleri karşıt inceleme konusu defter ve belgeleri vergi incelemesine yetkililere ibraz etmeye yönlendirecektir.

SONUÇ

Vergi incelemesinden maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmek, araş-

tırmak ve sağlamaktır. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğuna ilişkin en önemli kanıtlar ise mükelleflerin yasal defter ve belgeleridir. Defter ve belgelere ulaşılamadığı durumlarda vergi incelemesi karşıt incelemeler ve harici doneler üzerinden yürütülür. Bu ikinci durum vergi inceleme sürecini hem süre yönünden hemde etkinlik ve verimlilik yönünden olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle vergi incelemesine giren mükelleflerin defter ve belgelerinin vergi incelemesine ibrazı önem arz etmektedir.

İbraz ödevinin keyfi bir şekilde yerine getirilmemesinin önüne geçilmesi adına mükelleflere defter belge ibraz yükümlülüğü getirilmiş olup, bu yükümlülüğe uyulmaması bir takım adli ve idari yaptırımlara bağlanmıştır. Adli yaptırım olarak on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası; idari yaptırım olarak özel usulsüzlük cezası ve katma değer vergilerinin reddiyatı öngörülmüştür. Ayrıca vergi incelemesine yetkililer defter belge ibraz etmeme fiilini re'sen takdir nedeni olarak dikkate alacaklardır.

İbraz ödevinin keyfi bir şekilde yerine getirilmemesinin yaptırımları bu şekilde olmakla birlikte, sayılan yaptırımlardan katma değer vergisi reddiyatı ile ilgili olarak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen 25.07.2019 tarih ve E: 2013/3, K: 2019/1 no.lu karar, vergi inceleme süreci açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Şöyle ki; anılan Kurul kararında özetle; mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini vergi incelemesine yetkililere 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 yönünde içtihat kararı verilmiştir. Bu kararlarla ibraz ödevini keyfi bir şekilde yerine getirmeyen mükellefler, defter belgelerini mahkemeye sunmak suretiyle esas yapılmak istenilen vergi incelemesini erteleyebilecektir. Mahkemede geçen sürenin uzun olması durumunda belki de ibraz ve zamanaşımı sürelerinin dolması ile yapılmak istenilen incelemeden kurtulabilecektir. Mükellef nezdinde düzenlenecek vergi suçu raporu ifade edilen durumun yaşanmaması için tek caydırıcı işlem olmakla birlikte, adli yargı boyutunda mükellef lehine verilen kararlar (kastın oluşmadığına ilişkin verilen kararlar ile kastın olduğuna hükmedilmekle birlikte cezaların ertelenmesine ilişkin verilen kararlar) göz önüne alındığında vergi suçu raporunun da caydırıcı olmadığı anlaşılacaktır. Bu nedenle defter belge ibraz ödevinin keyfi bir şekilde yerine getirilmemesinin yaptırımlarının yeniden gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda defter belge ibraz etmeme fiilinin tarh zamanaşımını durdurması, konuyla ilgili olan birçok kişinin akla gelen ilk önerisi olacaktır. Söz konusu öneri yerinde bir öneri olmakla birlikte sorunun çözümü açısından tek başına yeterli değildir. Bahse konu önerinin ibraz sürelerinin arttırılması ve kdv redyatını telafi edecek düzeyde bir özel usulsüzlük cezası ile desteklenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu,
- 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu,
- Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 25.07.2019 Tarih ve E: 2013/3, K: 2019/1 no.lu Kararı.
- AĞAR, S. "Vergi Kaçakçılığı Kapsamında

Defter ve Belgeleri İbraz Etmeme Suçu" Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2016.

- ÖNCEL, M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. (2008). Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZCAN, O. (2015). Vergi Suçları, Seçkin Yayınları, Ankara.
- ŞEKER, S. "Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları" (<https://www.kanitymm.com.tr>). Erişim tarihi: 29 Temmuz 2019.