

# DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ

İnceleme döneminde ibraz edilemeyen yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulması durumunda bu kayıtların incelenerek karar verilmesi gerektiği hakkında

T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU  
Esas No : 2009/325  
Karar No : 2011/667



**Temyiz Eden** :

**Vekili** : Av. Gülen DOKUZOĞLU CAN

Iskele Caddesi No:14 Beylerbeyi-Üsküdar/İSTANBUL

**Karşı Taraf** : Mithatpaşa Vergi Dairesi Müdürlüğü - ANKARA

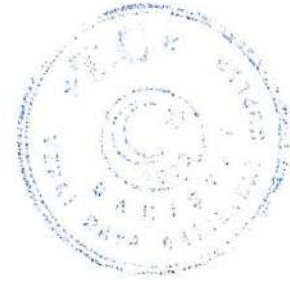
**İstemin Özeti** : Tekstil ürünleri imalatı yapan ve 1999 takvim yılına ilişkin defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı adına katma değer vergisi indirimlerini belgelendirememesi nedeniyle yeniden düzenlenen beyan tablosuna göre Kasım, Aralık 1999 dönemleri için re'sen salınan ve gecikme faizi eklenerek kesilen üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi davaya konu yapılmıştır.

Davayı inceleyen Ankara 1. Vergi Mahkemesi, 2.5.2005 günlü ve E:2004/1250, K:2005/415 sayılı kararıyla; 1999 ilâ 2003 takvim yıllarına ait defter ve belgelerin onbeş gün içinde incelenmek üzere ibrazı istenen yazının tebliğinden sonra tanınan ek sürede 1999 yılına ait defter ve belgeler ile 2002 yılına ait gelir ve gider belgeleri ibraz edilmediğinden, katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için yasada öngörülen koşulların gerçekleşmediği, davacı tarafından inceleme raporuna ek tutanakta imzaları bulunmadığı iddia edilmekte ve defter ve belgelerin incelenmek istenirse ibraza hazır olduğu bildirilmekte ise de yasal süre ve ek sürede ve raporun düzenlendiği tarihe kadar defter ve belgeler ibraz edilmediğinden bu iddiaya itibar edilemeyeceği gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 30.5.2007 günlü ve E:2006/1094, K:2007/1818 sayılı kararıyla; defter ve belgeler vergi incelemesine ibraz edilmediğinden re'sen tarh sebebi bulunmakla birlikte, bu durumun, ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olmadığı, vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde dava konusu tarhiyatın hukuka uygunluğunun ancak defter ve belgelerin mahkemece incelenmesi ile saptanabileceği, ispat külfeti kendisine düşen davacı tarafından ibraz edileceği belirtilen defter ve belgelerde gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabileceğinden, davacıdan defter ve belgeleri istenerek, tüm belgelerin defterlerde kayıtlı ve beyanın kayıtlara uygun olup olmadığı yolunda, gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre ve Anayasa Mahkemesinin iptal kararı dikkate alınarak bir karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle kararı bozmuş; vergi idaresinin karar düzeltme istemini 25.12.2008 günlü ve E:2007/5642, K:2008/5866 sayılı kararıyla reddetmiştir.

Bozma kararı üzerine Ankara 1.Vergi Mahkemesi, 15.4.2009 günlü ve E:2009/673, K:2009/674 sayılı kararıyla, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak; belge ve kayıtların vergilendirmeye esas alınabilmesi ve kanıt olabilmesi açısından, ibrazın vergi idaresi veya karşıt incelemeye yetkili kişilere yapılması gerektiği, 213 sayılı Yasanın bu usulü öngördüğü, ibraz zorunluluğuna karşın, denetimden kaçınmak ve usulsüzlüklerin karşıt

T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU  
Esas No : 2009/325  
Karar No : 2011/667



inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasını engellemek amacıyla ibrazdan kaçınılması halinde, bu belgelerin, ilgililer lehine kanıt olma vasfını kaybedeceği, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle sınırlı olduğu, vergi mahkemelerinin, vergi idarelerine ait olan vergi incelemesi ve karşıt inceleme yetkilerinin hukuka uygun kullanılmış olup olmadığını denetleyebilecekleri, idare yerine geçerek bu incelemeleri yapamayacakları, defter ve belgelerin vergi mahkemelerine ibrazının kabul edilmesi ve mükellefler lehine hüküm kurulmasının, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasını engellemek isteyen mükelleflerin bu yolu izlemelerine neden olacağı, mücbir sebep göstermeksizin ibrazdan kaçınan davacının diğer iddialarının da yerinde görülmediği gerekçesiyle kararın, vergi ve üç katı tutarındaki vergi ziyayı cezasına ilişkin kısmı yönünden davanın reddi yolundaki ilk kararında ısrar etmiş, Anayasa Mahkemesinin iptal kararı doğrultusunda ceza fazlasını kaldırmıştır.

Karar davacı tarafından temyiz edilmiş ve vergi indiriminin kanıtlanabilmesi için sunulan defter ve belgeler incelenmeden verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir.

**Savunmanın Özeti** : İstem in reddi gerektiği savunulmuştur.

**Danıştay Tetkik Hâkimi Yunus Emre YILMAZOĞLU'nun Düşüncesi** : İndirilen verginin gerçekten yüklenildiği ve belgelendirme ödevinin gereği gibi yerine getirildiğinin yargılama sırasında da incelenmesi gerekmektedir.

Mahkemece davanın, davacı tarafından inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgelerin istenmesi ve sunulacak defter ve belgeleri evvelce inceleyememiş olan vergi idaresinin saptamaları gözetilerek karara bağlanması gerektiğinden, kararın ısrar hükmü yönünden bozulması gerektiğini düşünülmektedir.

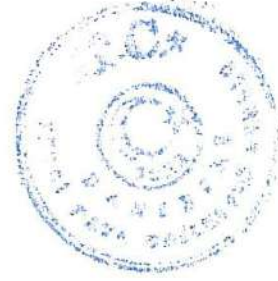
**Danıştay Savcısı A.Kemal TERLEMEZOĞLU'nun Düşüncesi** : Temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi ısrar kararının Danıştay Dördüncü Dairesinin bozma kararındaki esaslar uyarınca bozulması gerektiği düşünülmektedir.

### TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

Tekstil ürünleri imalatı yapan ve 1999 takvim yılına ilişkin defter ve belgelerini verilen ek süreye rağmen incelemeye ibraz etmeyen davacı adına katma değer vergisi indirimlerini belgelendirememesi nedeniyle yeniden düzenlenen beyan tablosuna göre Kasım, Aralık 1999 dönemleri için re'sen salınan ve gecikme faizi eklenerek kesilen üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerine karşı açılan davada Anayasa Mahkemesinin iptal kararı doğrultusunda ceza

T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU  
Esas No : 2009/325  
Karar No : 2011/667



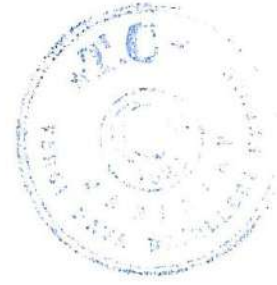
fazlasını kaldıran, vergi ve üç katı tutarındaki vergi zıyaı cezasına ilişkin kısmı yönünden davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı, davacı tarafından temyiz edilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinin 1'inci 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; 34'üncü maddesinin 1'inci 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 alışını 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 koşullarıdır. Bu ön koşulların varlığının, sözü edilen defter ve belgelerin ibrazı ve incelenmesiyle saptanabileceği açıktır. Katma Değer Vergisi Kanununun 29'uncu maddesinde mükelleflere yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak, bu teslimler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirimine konu yapılmasına olanak tanındığından, gerçekte yapılmış bir teslimde dayanmaksızın düzenlenen faturalarda gösterilen verginin indirilmesi olanaklı değildir. Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslimde ilişkin olup olmadığının saptanması da öncelikle yasal defter ve belgelerin, Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesi, 171'inci ve 256'ncı maddelerindeki düzenlemelere uygunluk yönünden de incelenmesini gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinin birinci fıkrası, aynı yasaya göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelenmesinin zorunlu olduğunu; 171'inci maddesi ise vergi uygulaması bakımından yasal defterlerin, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarıyla, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini saptamak, vergi ile ilgili işlemleri belirlemek, mükelleflerin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden denetlemek ve incelemek, bu hesap ve kayıtlar yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumunu denetlemek ve incelemek amacını sağlayacak şekilde tutulmasını öngörmüştür.

Yukarıdaki düzenlemelerin sonucu olarak 257'nci 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 yükümlülerince 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.

T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU  
Esas No : 2009/325  
Karar No : 2011/667



Katma değer vergisi beyannamelerinde yüklenilmiş vergi olarak indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, alış belgelerinde ayrıca gösterildiğini ve bu belgelerin yasal defterlere usulüne uygun şekilde kaydedildiğini, 3065 sayılı Yasanın 34'üncü maddesinden ve söz konusu vergilerin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığını ise 29'uncu maddesinden dolayı kanıtlamak zorunda olan taraf vergi yükümlüleridir. Bu konuda inceleme yapılmak üzere istenen defter ve belgeler herhangi bir neden gösterilmeksizin ibraz edilmemiş olduğunda, yapılan indirimin ön koşulunun varlığı belgelendirilememiş, aynı nedenle verginin gerçekten yüklenildiği kanıtlanamamış ve bu belgelerin, ne biçimsel yönden ve ne de kapsadığı emtia alışının gerçekliği yönünden incelenmesine olanak tanınmamış olacaktır.

Yasa, 34'üncü 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 kanıtlanamadığı için önlenmesi, katma değer vergisinin yansıma ve nihai tüketici üzerinde kalma özelliğini bozacağı gibi yasanın öngördüğü bir nedene dayanmaksızın defter ve belgelerini vergi idaresine incelenmek üzere ibrazdan kaçınan vergi yükümlülerinin süresinde verilen katma değer vergisi beyannameleri üzerine yaptıkları indirimin 3065 sayılı Yasanın 34 ve 29'uncu maddelerine uygun olduğu ve belgelendirildiği iddiasıyla açılan davaların da iddiaya kanıt oluşturan defter ve belgelerin iddia doğrultusunda incelenmesinden sonra karara bağlanması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 34'üncü 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 dayanıp dayanmadığının, dolayısıyla yüklenilmiş bir vergi olup olmadığının, Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen kuralları uyarınca aynı Yasada vergi idaresine tanınmış denetim yetkisi ve teknikleri ile ortaya çıkarılabilecek nitelik taşıdığı açıktır. Yargı yerlerince dava dosyalarına sunulması sağlanan defter ve belgeler üzerinde vergi idaresine tanınmış yetki ve teknikler kullanılamayacağından, indirim konusu yapılan vergilerin gösterildiği faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının ve yüklenilmiş vergi olduğunun yargılama usulünde öngörülen herhangi bir başka incelemeyle ortaya çıkarılması olanaklı değildir. Bu yüzden, deftere kayıt ve verginin belgelerde ayrıca gösterildiğine ilişkin koşul gerçekleşmiş olsa da vergi indirimi için gerçekten yüklenildiği kanıtlanmadıkça bu iki koşulun varlığı yeterli olmadığından sadece ibraz edilen belgelerdeki vergilerin indirilebileceği sonucuna ulaşılamaz. Esasen, davanın, vergi idaresi tarafından kendisine ibraz edilmediği için evvelce incelenemeyen, dolayısıyla idarenin henüz bilgisine ulaşmamış defter ve belgeler hakkında hiçbir görüş belirtmesine olanak tanınmadan sonuçlandırılması da İdari Yargılama Usulü Kanununa uygun düşmeyecektir.

T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU  
Esas No : 2009/325  
Karar No : 2011/667

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'inci maddelerinde, tarafların eşit koşullar altında istem ve savunma yapmaları esasını öngörmüştür. Bu cümleden olarak, 3'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında dava konusu işlem ve belgelerin asılları ve örneklerinin dilekçeye karşı taraf sayısından bir fazla sayıda eklenmesi; 16'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında dava dilekçesi ve eklerinin birer örneğinin davalıya tebliği; 21'inci 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 sırasında dosyaya taraflarca sunulan ve sunulması kabul edilen belgeler hakkında diğer tarafın görüşünün alınması ve hüküm verilirken değerlendirilmesi gerekmektedir.

İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafından üzerinde gösterilen katma değer vergileri indirim konusu yapılmış faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığı ya da aksi yönde bir belge olduğu konusundaki saptamaya bağlı olduğu gibi böyle bir saptama ancak vergi idaresi tarafından yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gereklidir. Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanununun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağı kuşku yoktur. Vergi mahkemesi tarafından, yukarıdaki saptamalardan sonra durum gerektirdiği takdirde diğer kanıtların, 2577 sayılı Yasanın 31'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca elde edilmesi olanaklıdır. Belirtilen hukuksal nedenlerle, davacının vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterleri ve belgelerinin dosyaya sunulması istenip, defterlerdeki kayıtlar incelenmeden ve bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları alınmaksızın verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle, Ankara 1.Vergi Mahkemesinin, 15.4.2009 günlü ve E:2009/673, K:2009/674 sayılı kararının, davanın salınan katma değer vergisi ve kesilen cezanın verginin üç katı üzerinden hesaplanan kısmının reddine ilişkin ısrar hükmü yönünden bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 30.11.2011 gününde oyçokluğu ile karar verildi.

Danıştay Başkanvekili  
Semra KAYIR

3. Daire Başkanı  
S. Nilgün AKPINAR

7. Daire Başkanı  
Ali ATAGÜN



T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU  
Esas No : 2009/325  
Karar No : 2011/667

9. Daire Başkanı  
E. Işın EZEN

4. Daire Üyesi  
Serap AKSOYLU  
(X)

4. Daire Üyesi  
F.Anıl GENÇ

9. Daire Üyesi  
S.Zehra BİRDEN  
(XX)

4. Daire Üyesi  
M.Zeki ÇELEBİOĞLU

7. Daire Üyesi  
E.Fahrünnisa TUNCA

9. Daire Üyesi  
H.Ceyda KERMAN

3. Daire Üyesi  
Nilgün İPEK

3. Daire Üyesi  
Zerrin GÜNGÖR

9. Daire Üyesi  
Buket ORAL

3. Daire Üyesi  
Mehmet SOLGUN

3. Daire Üyesi  
M. Ali SAMUR  
(X)

7. Daire Üyesi  
Gürsel CEYLAN  
(X)

9. Daire Üyesi  
Kadir ÖZKAYA

9. Daire Üyesi  
Seyfullah YILDIZTEKİN

3. Daire Üyesi  
Enver KAYA

3. Daire Üyesi  
Bekir SÖZEN

7. Daire Üyesi  
İhsan ULUCA  
(X)

7. Daire Üyesi  
Nurdane TOPUZ  
(X)

7. Daire Üyesi  
Muammer TOPAL  
(X)

4. Daire Üyesi  
Muammer ARSEVEN  
(X)

4. Daire Üyesi  
Mahmut ERSERT

7. Daire Üyesi  
Hasan DEMİR  
(X)

3. Daire Üyesi  
Mehmet SÖNMEZ

9. Daire Üyesi  
Nizamettin KALAMAN

4. Daire Üyesi  
Mevlüt ATBAŞ  
(X)

7. Daire Üyesi  
Mahmut VURAL  
(X)

4. Daire Üyesi  
Bülent KILINÇ  
(X)

4. Daire Üyesi  
Yusuf BİNİCİ  
(X)

3. Daire Üyesi  
Hanifi DOĞAN  
(X)

7. Daire Üyesi  
Dr.Hasan GÜL  
(X)



9. Daire Üyesi  
Osman ÇIRAK

T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU  
Esas No : 2009/325  
Karar No : 2011/667

### X-KARŞI OY

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, ısrar kararının dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

4. Daire Üyesi  
Serap AKSOYLU

3. Daire Üyesi  
M. Ali SAMUR

7. Daire Üyesi  
Gürsel CEYLAN

7. Daire Üyesi  
İhsan ULUCA

7. Daire Üyesi  
Nurdane TOPUZ

7. Daire Üyesi  
Muammer TOPAL

4. Daire Üyesi  
Muammer ARSEVEN

7. Daire Üyesi  
Hasan DEMİR

4. Daire Üyesi  
Mevlüt ATBAŞ

7. Daire Üyesi  
Mahmut VURAL

4. Daire Üyesi  
Bülent KILINÇ

4. Daire Üyesi  
Yusuf BINİCİ

3. Daire Üyesi  
Hanifi DOĞAN

7. Daire Üyesi  
Dr.Hasan GÜL





T.C.  
DANIŞTAY  
VERGİ DAVA DAİRELERİ  
KURULU  
Esas No : 2009/325  
Karar No : 2011/667

### XX-KARŞI OY

1999 yılına ilişkin gelir ve gider belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacı adına katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan üç kat vergi ziyayı cezalı tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

Matrah farkının davacının katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan indirimlerin kabul edilmemesi suretiyle tespit edilmesi ve incelemenin haricen bir araştırma ve tespite gerek duyulmaksızın tarh dosyası ve beyannameler üzerinden yapılmış olması nedeniyle vergi ziyayı cezasının tek kat uygulanması hakkaniyete uygun görüldüğünden davacı temyiz isteminin bu bakımdan kabulü gerektiği, tarhiyat bakımından ise reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyorum.

9. Daire Üyesi  
S.Zehra BİRDEN



9.1.2012

2012