

## VERGİ İNCELEMELERİ SIRASINDA İBRAZ EDİLMEYEN DEFTER VE BELGELERDE YER ALAN KDV İNDİRİM KONUSU YAPILABİLİR Mİ?

Danıştay **İçtihatları Birleştirme Kurulu**, 25 Temmuz 2019 tarihli ve 30842 Sayılı Resmi Gazete yayımlanan E: 2013/3, K: 2019/1 sayılı Kararında mükelleflerin defterlerini vergi incelemeye yetkili olanlara ibraz etmemeleri durumunda mal ve hizmet alışlarında yükledikleri katma değer vergisini (KDV) indirme haklarının olup olmadığı konusunda önemli bir karar verdi.

Bu konuya ilişkin KDV düzenlemeleri özetle şöyledir. KDV Kanununun 29'uncu maddesine göre “mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilmektedirler. 34'üncü maddesine göre de “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 indirilebilmektedir.” Kanunun kayıt düzenine ilişkin 54'üncü maddesine göre de katma değer vergisi mükellefleri, tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek şekilde düzenlemek zorundadırlar.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde, bu Kanun'a 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 öngörülmüştür.

Türk vergi sistemi, ilke olarak, mükelleflerin vergi matrahlarını kendilerinin beyanına dayanmaktadır. Bu ise devletin vergi incelemesi yoluyla mükelleflerin beyanlarının kontrolünü gerektirmektedir. Bu durumda vergi incelemesi dolayısıyla ibrazı istenen defter ve belgelerin mükellefler tarafından vergi inceleme elemanlarına ibraz edil(e)memesi durumunda, idarenin doğruluğunu kontrol edemediği yüklenilen KDV'lere ilişkin indirimi kabul edilip edilmeyeceği uzun süredir farklı tartışmalara neden olmaktadır.

Uygulamada vergi idaresi söz konusu indirimleri genellikle reddederken vergi mahkemeleri ve Danıştay birbiriyle karşıt farklı kararlar vermekteydiler. Bazı Danıştay Kararlarında idarenin uygulaması diğer bir ifadeyle indirimin reddi kabul edilirken bazı kararlarda defter ve belgeler ibraz edilmese dahi indirimin kabul edilebileceği belirtiliyordu.

Bu farklı uygulama ve kararlar nedeniyle Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter ve belgelerde yer alan KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin olarak yukarıda belirtilen E: 2013/3, K: 2019/1 Kararında;

- **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 karar verdi.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40'ncü maddesine göre İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır. Bu nedenle bu Karar, bundan sonra bağlayıcı ve uyulması gerekli bir karardır.

Diğer taraftan İçtihatları Birleştirme Kurulunun altı üyesinin şerh koyduğu bu ilginç Karar beraberinde bazı sorularında ortaya çıkmasına neden oldu.

Bunlar aşağıdaki alt başlıklarda özetlenebilir:

1. Bunlardan birincisi vergi inceleme elemanlarına ibraz edilmeyen ancak vergi mahkemesine ibraz edilen defter ve belgeler dolayısıyla VUK'nın 359'uncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığına ilişkindir. Söz konusu maddeye göre defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunmaktadır. 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 edilmektedir. Bu durumda vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgeler, vergi mahkemesine ibraz edilirse, bu kaçakçılık suçu işlenmiş kabul edilecek midir? Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır. İlk olarak vergi inceleme elemanları süre vererek resmi yazıyla defter ve belgeleri istemişse ve defter belgeler buna rağmen gerekçe gösterilmeden ibraz edilmemişse suçun oluştuğunun kabul edilmesi gerekir. Karşı görüş ise özellikle mücbir sebep olmayan hallerde defter ve belgeler mahkemeye sunulursa bu durumda Karara göre mahkeme defterlerdeki kayıtları inceleyip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü almak zorundadır. Bu durumda defter ve belgeler vergi idaresine de ibraz edilmiş olacaktır. BU görüşlerden hangisinin kabulü gerekir? Kanımızca, ilk görüşün diğer bir ifade ile vergi kaçakçılığı suçunun oluştuğunun kabulü gerekir. Ayrıca Vergi suçlarında yargılama yapma görevi, asliye ceza mahkemesi tarafından yerine getirilmektedir. Dolayısıyla İBK Kararı, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler açısından bağlayıcıdır. Bu nedenle, asliye ceza mahkemesi ve Yargıtay'ın suçun oluşup oluşmadığı yönünden VUK hükümlerini öncelikle dikkate alması gerekir.
2. Önemli bir diğer konu mükelleflerin defter ve belgelerini talep edilmesine rağmen vergi inceleme elemanlarına ibraz etmemeleri durumunda, vergi incelemesinin bir anlamda vergi mahkemesi tarafından yapılmış olup olmayacağı ve vergi mahkemelerinin idarenin yerine geçmiş olup olmayacağı konusudur. Bu konu, Karara ilişkin en temel tartışma konularından birisini oluşturmaktadır. Bu ihtiyatla yaklaşılması ve değerlendirilmesi gereken bir konudur.

3. Üçüncü bir konu, eğer mükellefler vergi inceleme elemanlarına ibraz etmedikleri defter ve belgeleri vergi mahkemelerine de ibraz etmezlerse ancak Bölge İdare Mahkemesi ya da Danıştay aşamasında ibraz ederlerse ne olacağı konusudur. Bu durumda Danıştay Dava Dairesi doğrudan kendisi mi defter ve belgeleri inceleyip sonra vergi dairesinin görüşü alıp kararını verecektir yoksa defter ve belgeleri vergi mahkemesine mi intikal ettirecek ve vergi mahkemesi de vergi dairesinden görüş alıp ondan sonra mi olayı değerlendirecektir? Bu sorunun cevabı, önümüzdeki dönemde uygulamada şekillenecektir.

Bu kararlar ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken bir hususta vergi uygulamalarında teknoloji kullanımının yaygınlaşması sonucunda, vergi inceleme elemanlarının artık defter ve belgelerin ayrıca ibrazını talebine ihtiyaç duyulmayan bir konuma gelmiş olmalarıdır. Bu durum Ba ve Bs formları yanında büyük ölçekli işletmelerin e-defter ve e-fatura uygulamalarını kullanmaya başlaması, işletme, basit usul ve serbest meslek erbabı için defter beyan sistemi portalının kullanım zorunluluğunun getirilmesi sonucunda kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Çünkü idare bu bilgilere zaten sahiptir ve çapraz kontroller yoluyla mükelleflerin defter kayıtlarını ve belgelerin çok büyük bir bölümü hakkında bilgi sahibi olmaktadır.

Ancak maliye ile sorun yaşamamak için vergi incelemelerin de mücbir sebep olmadığı ve olağanüstü bir durum yaşanmadığı süre defter ve belge ibrazına özen gösterilmesi daha doğru bir davranış olacaktır.

**İlhan ALKILIÇ**

**Yeminli Mali Müşavir**