

T.C.
DANIŞTAY
Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No : 2017/368

Karar No : 2017/626

- **VERGİ ZİYAI CEZASININ KALDIRILMASI İSTEMİ**
- **GÖREVLENDİRME YAPMA YETKİSİ**
- **ARAMALI VERGİ İNCELEMESİ**
- **DEFTER VE BELGELERE EL KOYMA**

ÖZET :

Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine; Muhasebe bürosunda muhafaza edilmekte olup aralarında davacının da bulunduğu (140) mükellefin yasal defterlerinin boş olduğu, kayıtların işlenmediği tespit edilerek, bu defterlere el konulduğu; bu durumun adı geçen şahıs ile inceleme elemanı tarafından imzalanan ... tarihli tutanağa bağlandığı ve bu tespite istinaden incelemeye alınan davacı adına, yasal defterlerinin boş olması sebebiyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek uyuşmazlık dönemleri için cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.

İstemin Özeti : Davacı adına, 2011 yılı yasal defter ve belgelerinin boş olduğunun tespit edilmesi sebebiyle hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek anılan yılın Mayıs ila Aralık dönemleri için re'sen salınan katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezası davaya konu yapılmıştır.

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi 4.12.2014 gün ve E:2014/1757, 2014/2724 Sayılı kararıyla; 2011 yılına ait yasal defter ve belgelerin boş olduğunun tespit edilmesi üzerine söz konusu durumun tutanağa bağlandığı, davacı tarafından kayıtların bilgisayar ortamında tutulduğu ileri sürülmüş ise de bununla ilgili bilgi ve belgeler dosyaya sunulmadığı gibi sunulmuş olmasının da defter tutma yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı, defter ve belgeleri yasal kayıt düzenine uygun şekilde tutmayan davacı, indirim hakkından yararlanmak için gereken yasal koşullardan birini yerine getirmediğinden, katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 9.7.2015 gün ve E:2015/579, K:2015/8458 Sayılı kararıyla; katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde ayrıca gösterilmesi ve söz konusu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmiş olması gerektiği, 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda re'sen araştırma ilkesi benimsendiği, aynı Kanununun 31. maddesinin atıfta bulunduğu Hukuk Muhakemeleri Kanununun 266. maddesinde, hakimin özel bilgi ve uzmanlık isteyen bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğunun kurala bağlandığı, davacı tarafından, dava ve temyiz dilekçelerinde, bilgisayarda tutulan yasal defterlerin çıktısı ile alış belgelerinin ibraz edilebileceği belirtildiğinden, Vergi Mahkemesince bu kayıt ve belgeler istenerek, vergi dairesinin de haberdar edilmek suretiyle söz konusu belgelerin gerçekten alış yaptığı emtiyaya ait faturalar olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları gözönüne alınarak ödenecek verginin tespiti için gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak ulaşılabilecek sonuca göre bir karar verilmek üzere kararı bozmuş, davalı idarenin karar düzeltme istemini reddetmiştir.

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi, 24.5.2017 gün ve E:2017/625, K:2017/1231 Sayılı kararıyla; ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 29.3.2017 gün ve E:2017/96, K:2017/179 Sayılı kararının da bu yönde olduğu gerekçesiyle ısrar etmiştir.

Davacı tarafından; mali müşavir nezdinde düzenlenen ve kendisini doğrudan ilgilendiren tutanağın hukuken geçerli olmadığı, defter ve belgelerinin ancak kendisinden istenebileceği, mali müşavirin işlemlerini incelemek üzere giden inceleme elemanının inceleme yetkisinin, sadece mali müşavirin

işlemleri ile sınırlı olduğu, muhasebeci nezdinde bulunan (140) mükellefe ait defterlere el koyma yetkisi bulunmadığı ileri sürülerek, ısrar kararının bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Savunma verilmemiştir.

Danıştay Tetkik Hakimi Ali UĞUR'un Düşüncesi: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca tebligat işlemleri tamamlandığından, yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine gerek görülmeyle, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

KARAR :

Davacı adına, 2011 yılı yasal defter ve belgelerinin boş olduğunun tespit edilmesi sebebiyle hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek anılan yılın Mayıs ila Aralık dönemleri için re'sen salınan bir kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergilerine karşı açılan davanın reddi yolunda verilen ısrar kararı davacı tarafından temyiz edilmiştir.

Vergi idaresinin, mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını denetleme araçları ve denetleme işlevini yerine getirirken tabi olacağı kurallar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun "Yoklama ve Vergi İncelemesi" başlıklı yedinci kısmında; Yoklama, Vergi İncelemeleri, Arama ve Bilgi Toplama başlıklarını içeren dört bölümde, 127 ila 152/A maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanununda, 2365 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, ekonomik delil sistemi kabul edilerek vergi incelemesinin kapsamı genişletilmiş; 134uncü maddedeki düzenlemeyle, vergi incelemesinin tanımı; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak şeklinde, amacına işaret edilerek yapılmıştır.

Bu düzenlemeye paralel olarak 3'üncü madde ile iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya normal ve olağan olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa yüklenilmiş, vergilendirilmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya dair muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu düzenlemesiyle, vergi incelemelerinin ve buna bağlı olarak da inceleme elemanlarının vergi matrahının tespitine yönelik yetkilerinin sınırı belirlenmiş, inceleme elemanının inceleme yetkisini ne şekilde kullanacağı hususu da belirli esaslara bağlanmıştır.

213 Sayılı Kanun'un "incelemede uyulacak esaslar" başlıklı 140. maddesinde, 6009 Sayılı Kanunla 2011 yılında yapılan düzenlemelerle, keyfi uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla yönelik olarak, vergi incelemesine dair kurallar, daha net ve açık olarak belirlenmiş, aynı amaçla hazırlanan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 21.10.2011 tarih ve 29868 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu düzenlemelerle inceleme elemanlarının, inceleme dönemini veya incelenen vergi türünü re'sen genişletme veya mevcut inceleme kapsamında başka mükellefleri inceleme yetkisi sona erdirilmiş; incelemeyi genişletme talebinde bulunması halinde, görevlendirme yapma yetkisi, denetim biriminin takdirine bırakılmıştır.

Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemelere göre vergi incelemesinin, incelemeye tabi olan mükellef veya vergi sorumlusunun iş yerinde yapılması genel kural olup iş yerinin müsait olmaması, ölüm ve işi terk gibi zorunlu hallerin varlığı ile mükellef veya sorumluların, incelemenin dairede yapılmasını isteme halleri, bu genel kuralın istisnalarıdır. İncelemenin dairede yapılmasını gerektiren durumda ise ibraz zorunluluğuna aykırı davranıştan söz edilebilmesi için defter ve belgelerin usulüne uygun tebliğ edilen yazıyla istenmesi, ayrıca ibraz için yükümlülere belli bir süre verilmesi gerekmektedir.

Vergi inceleme elemanlarının, gerekli gördükleri hallerde aramalı vergi incelemesi yapma yetkisi de bulunmaktadır. Kanunun sistematüğinden, başlı başına bir vergi denetim aracı olmayıp vergi incelemesinin bir türü olduğu anlaşılan "arama" ve buna bağılı olarak da "el koyma" tedbirleri; 213 Sayılı Kanun'un 142 ila 147. maddelerinde düzenlenmiştir.

İhbar ve yapılan incelemelerden hareketle bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emarelerin bulunması halinde bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve üzerinde arama yapılabileceğini düzenleyen 142'nci maddede; bu aramanın, gerekçeleri belirtmek suretiyle sulh yargıcından izin talep edilmesi ve sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermiş olması şartıyla yapılabileceği öngörülmüştür. Aramadan sonra, el konulması gereken bilgi ve belgelerle ilgili uyulması gereken kurallar, Kanunun 143'üncü maddelerinde düzenlenmiş olup birbirinin devamı olan her iki maddenin değerlendirilmesinden, doğrudan el koyma imkanının bulunmadığı, öncesinde bir arama kararının bulunması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Anayasanın 38. maddesinde de ifade edildiği üzere, Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Dosyanın incelenmesinden, ... adlı şahsın serbest muhasebeci ve mali müşavirlik faaliyetiyle ilgili yapılan inceleme sırasında, muhasebe bürosunda muhafaza edilmekte olup aralarında davacının da bulunduğu (140) mükellefin yasal defterlerinin boş olduğu, kayıtların işlenmediği tespit edilerek, bu defterlere el konulduğu; bu durumun adı geçen kişi ile inceleme elemanı tarafından imzalanan 12.10.2013 tarihli tutanağa bağılandığı ve bu tespite istinaden incelemeye alınan davacı adına, yasal defterlerinin boş olması sebebiyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek uyumsuzluk dönemleri için cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.

Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine dair Kanun'un emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

SONUÇ :

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin 24.5.2017 gün ve E:2017/625, K:2017/1231 Sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş (15) gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 13.12.2017 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY :

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında vergi mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.