

Katma Değer Vergisinde Mükellef Kayıt ve Belgelerinin İspat Gücü

Av. Ömer Gören*

D) Giriş

Vergi hukuku gerek kanunun uygulanması, gerekse ispat yöntemi ve uygulaması birbirinden ayrılamayan ve idari yargılama usulü (İYUK) ile de bütünleşerek yorum alanı bulan önemli ve farklı özelliklere sahiptir.

Bu çerçevede hukuki gelişmenin vergiciler (mali idare) ile vergi hukukçuları arasındaki çelişki ve çekişmelerle sağlanabildiğini söylemek olasıdır. Vergi kanunlarının oluşumu öncesi, tasarının bir ekonomik mali siyasi tercihi ifade ettiği ve bunun da çoğunlukla (vergici) bir mantıkla oluşturulduğu söylenebilir. Bunun hukuk ayağı ancak Anayasal bağlamda genel kurallara bağlanabilmesi noktasında önemli sayılabilir. Bundan öncesinde hukuktan çok, ekonomik ve de mikro anlamda bütçe gereksinimleri öncelik alır. Hukuk bu anlamda vergiciliğin gerisinde kalır.

Mükellef hakları ve hukuku bakımından ise asıl sorunlar, beyana dayalı vergileme düzeninin olağan sonucu olarak, vergi incelemesi ile başlar. Bir başka anlatımla, anayasal vergi normlarının kişisel vergi normlarına indirgenmesi bu noktada önemli hale gelir. İşte bu vergici ile mükellefin hesaplaştığı ince köprüdür. Bu köprü'nün, hukuk ayağının oluşması ise, Vergi Mahkemeleri ile Danıştay içtihatlarına bağlıdır. Böylelikle (vergicilik), vergi hukuku bağlamında temel bulmaya başlar.

Bu konuda VUK 3/ A ve 3/ B maddeleri asıl hukuk normları olup, İYUK'nun 20/1 maddesinin yol göstericiliğinde uygulama alanı bulur.

* Avukat, Ankara Barosu Üyesi; Atılım Üniversitesi Öğretim Görevlisi

Özünde çok önemli olan hukuki sonuç, Danıştay, idare ve Vergi Mahkemelerinin (...bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar) (İYUK 20/1) hükmüne bağlıdır. Bir başka tanımla Mahkemeler taraf iddia ve savunmaları ile bağlı değildirler.

Bu nedenle de VUK daki Kanunun lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceğine ve vergi kanununun konuluşundaki maksadın araştırılmasına yönelik evrensel hukuk normları ile, vergiyi doğuran olayın her tür delille ispat edilebilirliği ilkesi uygulamada İYUK 20/1. maddesi ile, vergicilik alanından vergi hukuku alanına geçiş sağlamaktadır.

Vergicilik, uygulamanın ilk aşamasında VUK 134 vd. maddeleri çerçevesinde vergi incelemelerine yansır ve bunun sonuçları da VUK 29 daki ikmalen vergi tarhi veya 30. maddesindeki re'sen vergi tarhi ile yaşama geçer.

Uygulamaya baktığımızda VUK 29. maddesine göre mükellefin defter, kayıt ve belgelerine dayanılarak matrah veya matrah farkı tespitlerinin neredeyse (hiç olmadığı) ve VUK 3/ B maddesindeki serbest delil sistemi kullanılarak VUK 30.maddesindeki re'sen vergi tarhiyatının çok yaygınlaştırılarak neredeyse asıl vergileme yöntemine dönüştüğü rahatlıkla söylenebilir.

Bunun kısa ve özet sonucu, vergicilerin VUK 30. maddesindeki defter, kayıt ve belgeleri neredeyse bir tarafa atıp, yok sayıp, matrah veya matrah farkı hesaplamalarına yönelmeleridir.

İşte bunun içindir ki, bu tür tarhiyatların çok büyük kısmı, vergi hukukçularının gözünden kaçmamakta ve tarhiyatların büyük kısmı düşmektedir.

Ancak hukukun öne geçmesini sağlayacak kanun yolları, tabiatları icabı bir süreç içinde oluşmakta, bu süreç içinde de vergiciler ihtiyati hacizler, ve benzer tedbirler ile mükellefe yasal zararlar vermekte, bu sonuç mükellef mali idare ilişkisini iyi niyetli hale dönüştürebilmeyi önlemektedir. İşte vergi hukukumuzun en önemli güncel sorunu da budur.

2)Mükellefin Defter, Belge ve Kayıtları Öncelikli Delillerdir

Bir vergi incelemesinin başlangıç noktası ve temeli mükellefin kanuni defter belge ve kayıtlarını vergi inceleme elemanına ibraz etmesi ve incelemeye hazır etmesidir. Bunların mazeretsiz olarak ibraz edilememesi, ibraz edilmeme hükmünü doğurur. (VUK 139. son) Böylelikle vergi ceza hukuku bakımından (VUK 359/ 2) kaçakçılık fiili sayılır.

Bu ibraz edilememe keyfiyeti hukuk alanına geçtiğinde bir başka uyumsuzluk yaratabilir bir özellikte gösterebilmektedir. Mükellef yargılama aşamasında defter, belge ve kayıtlarını mahkemeye ibraz etmek ve savunmasını bu şekilde oluşturmaktadır.

Bu durumda, özellikle katma değer vergisi bakımından, indirim esas alınan belgeler yönünden çok önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Vergi Mahkemeleri her ne kadar defter ve belgelerin VUK 139 son bendine göre mazeretsiz ibraz edilmemesi halini, aynı zamanda VUK 13. maddesindeki mücbir sebepler ile de örtüştürerek, bu konudaki tarhiyatları onama eğilimindeyseler de (İst. 9. Vergi Mahk. 26.06.2006 tarih ve E: 2005/1193, K: 2006/1193 sayılı kararı) Yüce Danıştay yukarıda açıklamaya çalıştığımız temel vergi hukuku ilkelerini öne almakta ve İYUK 20/1. maddesindeki Vergi Mahkemelerinin re'sen inceleme görev ve yetkisinin yol göstericiliğinde sonuca ulaşmaktadır. (Danıştay 9. Daire 06.06.2007 tarih E: 2006/4641 K: 2007/2186 sayılı karar)

Buna göre VUK 3/b maddesinde esas, Vergilendirilmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerinin gerçek mahiyetinin saptanması gerekir. İYUK 20/1 maddesine göre Vergi Mahkemeleri bu araştırmayı resen yaparak gerçeğe ulaşmalıdır. Bu alanda da İYUK 31/2 maddesine göre (Bilirkişi) incelemesi yaptırabilir ve yaptırılmalıdır.

Konu Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca,

özellikle Katma Değer Vergilerinin indirim hakkı bakımından çok daha ileriye götürülerek amaca uygun örnek bir karar üretilmiştir. Bu karar aynı zamanda Vergi Hukukunun temellerini de yeniden teyit etmektedir. (Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 17.4.2009T. E: 2008 / 383 K: 2009 / 190)

Buna göre (Belgelendirme koşulunun varlığı gibi indirim konusu yapılan verginin gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının saptanması da öncelikle yükümlünün yasal defter ve belgelerinin, VUK 227, 171 ve 256. maddelerindeki düzenlemelere göre incelenmesini gerektirmektedir.)

Yüce Danıştay bu anlamdaki belgelendirmeyi bir ön koşul saymakla birlikte “... *Katma Değer Vergisinin yansıma özelliğini 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 bozacağından davanın, davacıdan davanın çözümüne dayanak oluşturacak defter ve belgelerin kanıt değeri gözetilerek dosyaya sunulması istenmeksizin karara bağlanması hukuka uygun düşmemiştir.*” Gerekeşi ile VUK 3. maddesindeki konunun maksadı ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit etme (VUK 3/B) ilkelerini öncelikle uygulamıştır.

SONUÇLAR

Özellikle katma değer vergisindeki (KDV 34) indirim hakkının uygulanabilmesi için katma değer vergisinin mükellefin defter kayıt ve belgelerinde ayrıca gösterilmek bir ön koşul ise de yalnızca defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle bu ön koşulun gerçekleştirilememesi resen vergi tarhiyat için yeterli olmayıp, defter belge ve kayıtların Mahkemeye ibrazı talep ile bu ibraz üzerine gerçek durumun araştırılması ve bilirkişi incelemesi yaptırma imkanı varken, bunun yaptırılmamış olması, Vergiyi doğuran olayın gerçek olup olmadığının araştırılmadığı anlamına gelir.

VUK'daki 3/ A,B hükümleri KDV 34. maddesinden öncelikle uygulanmalıdır.

Vergici ile Vergi Hukukçusunun farkı da işte bu detayda gizlidir.