

Sirküler Tarihi : 14.09.2007
Sirküler No : 2007/099

KDV İNDİRİMİ İÇİN, İNDİRİME DAYANAK TEŞKİL EDEN BELGELERİN YEVMİYE DEFTERLERİNE KAYDEDİLMESİ ve İBRAZİ ZORUNLUDUR (YEVİMİYE DEFTERİ DÖKÜMÜ ALINMASININ ÖNEMİ)

1. GENEL AÇIKLAMA :

1996/70 ve 1999/78 sayılı Sirkülerlerimizde tasdikli yevmiye defterine kayıt yapılmaksızın KDV indirimi uygulanamayacağı, böyle bir durumun tespiti halinde **İNDİRİLEN KDV LER REDDEDİLMEK SURETİYLE, ÇOK AĞIR SONUÇLAR VEREBİLECEK TARHİYATLARLA KARŞILAŞILABİLECEĞİ** hatırlatılmıştı.

Mükelleflerin, KDV beyannamesinde indirim olarak gösterdikleri KDV yüklenimlerinin, sağlıklı faturalara, perakende satış belgelerine ve sair yasal belgelere dayanmış olması esastır (KDV Kanunu Md. 29). Ancak Kanun Koyucu, KDV indirimine dayanak teşkil eden belgelerin mevcudiyeti ile yetinmemiş, KDV indirimi yapılabilmesi için bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olmasını da şart koşturmuştur. Bu şart KDV Kanunu'nun 34 üncü maddesinde şöyle ifade edilmektedir.

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

Vesikaların kanuni defterlere yasal süreler içinde kaydedilmesi, Vergi Usul Kanunu ile (Md. 219) emredilmiş olmasına rağmen çoğu mükellef kayıt işlemini geciktirmekte idi. Bu eğilim KDV Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra da sürdürülmüş olup **bir çok mükellef kayıta gecikme nedeniyle, usulsüzlük cezası yanında, KDV indiriminin reddedilmesi suretiyle cezalı KDV tarhiyatına uğramışlardır.**

Yasal defterlere işlenmemiş katma değer vergilerinin indirilmesinden kaynaklanan sorunlar ile Maliye İdaresinin ve Danıştayın konu hakkındaki tutumuna ilişkin olarak tekrar bilgi vermemizin yararlı olabileceği düşünülmüştür.

2. İNDİRİME DAYANAK TEŞKİL EDEN BELGELERİN YASAL DEFTERLERE KAYDEDİLMESİ :

KDV Kanunu'nun 34 üncü maddesinde vücut bulan ve 29 uncu maddenin 3 üncü fıkrasında bir kez daha vurgulanan bu şekil şartı uyarınca, mal ve hizmet alımı suretiyle yüklenilen ve yasal belgelerle tevsik edilen KDV, bu belgelerin yasal defterlere kaydedildiği dönemin KDV beyannamesinde indirim konusu edilebilmektedir.

KDV indirimine dayanak teşkil eden belgelerin, ilgili KDV beyan dönemi sonuna kadar yasal defterlere işlenmemiş olması, bir usul (şekil) eksikliğidir. Ancak Kanun Koyucu, belki de **sırf mükellefleri kayıt nizamı açısından disipline etmek amacıyla**, vergi indiriminin esasını etkilemeyecek bu hususu, kanun hükmünde indirimin asli şartlarından biri saymıştır.

2.1. Maliye İdaresinin Görüşü :

Kanunda öngörülen bu şekli zorunluluk Mali İdare tarafından da sıkı sıkıya benimsenmiştir. İdare, muhtelif defalar belirttiği görüşlerinde, bu şekli zorunluluğun, KDV indirimine esas teşkil eden bir asli şart olduğunu, kati bir şekilde vurgulamaktadır.

Mesela Maliye Bakanlığı'nın 1991/9 sıra nolu KDV İç Genelgesinde şu ifadelere yer verilmiştir.

“ Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda belirtilen 29 ve 34. maddeleri ile indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği takvim yılı aşılmamak koşuluyla ilgili belgelerin kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceği hükmüne bağlanmıştır. Buna göre, deftere kaydedilmeyen alış faturalarında kayıtlı katma değer vergisinin indiriminin, kesinlikle mümkün olamayacağı açıktır.

Yüklenilen vergi, faturada ayrıca gösterilmiş olmasının yanında, ancak kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir. Bu yöndeki Danıştay kararları da müstakar hal almıştır.

Bu nedenle mükelleflerin kanuni defterlerine kaydetmedikleri katma değer vergisini, belgenin ait olduğu dönem beyannamesinde indirim konusu yaptıklarının tespit edilmesi halinde, söz konusu indirimlerin reddedilmesi gerekmektedir. Bu şekilde, kabul edilmeyen indirimlerin beyannamenin indirilecek katma değer vergisine ait bölümünden çıkarılmasından sonra, yapılacak hesaplama sonucu mükellefçe ödenmesi gereken bir verginin çıkması halinde, bu miktarın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre cezalı olarak isteneceği tabiidir.”

2.3. Danıştayın Görüşü :

İdarenin, defterlere kaydedilmeden ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yapılan vergilerin, indiriminin yasaya uygun şekilde yapılmadığı ve bu nedenle eksik hesaplanan verginin cezalı olarak tahsiline yönelik görüş ve uygulaması çoğu kere vergi yargısına intikal etmiştir.

Yargıya intikal eden olaylarda Danıştayın bu konuda farklı görüşlerle kararlar verdiği görülmektedir.

Danıştay bazı kararlarında, indirimde dayanak teşkil eden belgelerin yasal defterlere geç kaydedilmesinin yalnızca bir usul eksikliği olduğu, görüşünü benimsemiştir (1).

Bir kısım Danıştay kararlarında ise, Maliye İdaresinin anlayışına paralel olarak, yasal defterlere kaydedilmemiş belgelere dayalı KDV indiriminin mümkün olmadığı görüşü benimsenmiştir (2).

Vermiş olduğu kararlara yansıttığı bu iki farklı görüşü nedeniyle Danıştay'ın, uyuşmazlıklarda ne yönde karar vereceğini kestirmek mümkün olmamaktadır.

- (1) : Danıştay 9. Dairesi'nin ; 11.02.1993 tarih ve E: 1992/3007 K: 1993/507 sayılı kararı
 Danıştay 9. Dairesi'nin ; 21.04.1993 tarih ve E: 1992/4186 K: 1993/1825 sayılı kararı
 Danıştay 9. Dairesi'nin ; 09.05.1994 tarih ve E: 1993/2348 K: 1994/2262 sayılı kararı
 Danıştay 9. Dairesi'nin ; 13.12.1994 tarih ve E: 1994/4477 K: 1994/4974 sayılı kararı
 Danıştay 11. Dairesi'nin ; 18.05.1995 tarih ve E: 1995/545 K: 1995/1523 sayılı kararı
 Danıştay 9. Dairesi'nin ; 10.10.1995 tarih ve E: 1994/5809 K: 1995/2436 sayılı kararı
 Danıştay 9. Dairesi'nin ; 07.12.1995 tarih ve E: 1995/1435 K: 1995/3312 sayılı kararı

- (2) ; Danıştay 7. Dairesi'nin ; 09.11.1988 tarih ve E: 1987/2441 K: 1988/2506 sayılı kararı
 Danıştay 7. Dairesi'nin ; 13.12.1988 tarih ve E: 1987/4642 K: 1988/2827 sayılı kararı
 Danıştay 7. Dairesi'nin ; 16.11.1990 tarih ve E: 1987/4184 K: 1990/3566 sayılı kararı
 Danıştay 7. Dairesi'nin ; 07.10.1992 tarih ve E: 1989/1196 K: 1992/5316 sayılı kararı
 Danıştay 9. Dairesi'nin ; 10.02.1993 tarih ve E: 1992/5763 K: 1993/485 sayılı kararı
 Danıştay 7. Dairesi'nin ; 03.10.1994 tarih ve E: 1992/2398 K: 1994/4477 sayılı kararı
 Danıştay 11. Dairesi'nin ; 15.10.1998 tarih ve E: 1997/1177 K: 1998/3150 sayılı kararı
 Danıştay 11. Dairesi'nin ; 16.03.1998 tarih ve E: 1997/286 K: 1998/1029 sayılı kararı

(Mehaz : 1996 / 70 nolu Denet Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Sirküler Raporu)

Ancak, herhangi bir Danıştay Dairesi kararından daha fazla anlam ifade eden Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından bu konuyla ilgili alınan 28.4.1995 tarih ve E:1994/282 K:1995/161 sayılı kararda şu ifadeler yer almaktadır:

*Yasa'nın, 29 ve 34 üncü maddelerinin değinilen kuralları karşısında, yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için 34 üncü maddenin (2) işaretli fıkrası ile tanınan tespit yetkisi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından yapılan yönetsel düzenlemenin kapsadığı durumlar dışında indirim konusu verginin fatura ve benzeri belgelerde hem ayrıca gösterilmesi ve **hem de alış belgelerinin yasal defterlere kaydedilmiş olmasının zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.***

Alış faturası ve benzeri belgelerin yasal defterlere kaydedilmiş olması koşulu ; kaydı zorunlu belgelerin, yükümlülerin tutulması zorunlu defterlerine kayıt düzenine uyularak yazılmış olmasını ifade etmektedir.

Dâvacının bilânço esasına göre defter tuttuğu tartışmasızdır. Uyuşmazlığa yol açan tartışma ise, onaylanmış yevmiye defterine arama gününe değin hiç işlem kaydedilmemiş olmasıdır. Her ne kadar 1.1.1986 gününde yürürlüğe giren 3239 sayılı Yasa'nın 16'ncı maddesi ile değişen Vergi Usul Kanunu'nun 183'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, dileyen yükümlülerin hareketli yapraklı yevmiye defteri tutmalarına olanak tanınmış ve bu değişikliğe ilişkin gerekçede, modern vergiciliğin gereği olarak yükümlülerin otomasyon uygulamasına özendirilmesinin amaçlandığı belirtilmişse de, otomasyon uygulayan işletmelerde bilgisayarla işlem yürütülmesi, alış belgelerinin yevmiye defterine kaydı yönündeki zorunluluğu kaldırıcı nitelik taşımamaktadır.

Öte yandan, bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 54 üncü maddesinde öngörülen ve defter kayıtlarının kapsadığı asgarî koşulları taşıması da söz konusu olmadığından, alış belgelerinin bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerine geçirilmesi, yüklenilen verginin indirimine yeterli görülmemiştir.

MEHAZ : Maliye Postası Dergisi Sayı : 384 (1 Eylül 1996)

Bu karar ışığında, yasal defterlere kaydedilmeksizin yapılan KDV indiriminin yasaya uygun olmadığından Danıştay tarafından da kabul göreceği ihtimalinin yüksek olduğu ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak, yasal defterlere kaydedilmemiş KDV yüklenimlerinin indirilmesi, cezalı tarhiyata uğrama riski getirmekte olup, böyle bir tarhiyata karşı açılacak davanın mükellef aleyhine sonuçlanması ihtimali de göz ardı edilemeyecek kadar yüksektir.

2.3. KDV İndirimi İçin Belgelerin Kaydedilmesi Zorunlu Olan Defter Yevmiye Defteridir :

KDV indirimine dayanak teşkil eden belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi şartında önem arzeden bir husus da kanunda kastedilen yasal defterlerin hangi defterler olduğudur?

Bilindiği gibi bilanço esasına tabi mükellefler VUK' nun 182 nci maddesi uyarınca yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri tutmakla yükümlüdürler. Mükelleflerin KDV indiriminden yararlanabilmesi için tüm bu defterleri işlemiş olmaları gerekmekte midir?

Kanundaki ifade "... ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla..." şeklindedir. Yani vesikaların dolayısıyla vesikaların içerdiği bilgilerin defterlere kaydı sözkonusudur. Vesikalar muhasebesel anlamda mal yahut hizmet bedeli ve KDV içermektedir. Yine Kanunun kayıt düzeni başlıklı 54 üncü maddesinde katma değer vergisi mükelleflerinin tutulması mecburi defter kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkan verecek biçimde düzenlemeleri gerektiği, bunun için vergi konusu işlemlerin mahiyeti, vergisiz tutarları, hesaplanan vergi, indirilebilir vergi miktarlarının açıkça gösterilmesinin şart olduğu belirtilmektedir.

Bu hükümler ışığında, sadece yevmiye defterinin kaydedilmiş olmasının KDV indirimi bakımından yeterli olacağı ortaya çıkmaktadır.

Çünkü :

- Yevmiye defterinin işlenmesi ile 54 üncü maddedeki tüm gerekler yerine getirilmiş olmaktadır.

- Defteri kebir de bir yasal defter türü olmakla ve KDV hesaplarını içermekle beraber bu defter yevmiye kayıtlarının tasnifli şekilde tekrarı için tutulmakta ve tali nitelik taşımaktadır. Nitekim bu defter vergi usulü açısından tasdike tabi değildir.

Dolayısıyla yevmiye defteri dışındaki defterlerin yasal süresi içinde yazılmamış olması sadece usulsüzlük cezasını gerektirir ve KDV indirimini engellemez.

3. YASAL DEFTER YAZIMINA VE İBRAZINA İLİŞKİN ÖZELLİKLER :

Önceki bölümlerde KDV indirimi için öngörülen şekli zorunluluk üzerinde durulmuştur. Bu bölümde ise, bu zorunluluğa ilişkin bazı tesbitler ortaya koyulmaya çalışılacaktır.

3.1.İşlemlerin Yasal Defterlere Kaydedilmesi İçin Öngörülen Süre :

VUK' nun 219 uncu maddesi şöyledir :

Kayıt Zamanı:

Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

- Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.*
- Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanato ve bordro gibi yetkili amirlerinin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez.*
- Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defteri ile serbest meslek kazanç defterine muameleler günü gününe kaydedilir.*

Görüldüğü gibi indirim içeren KDV beyannamesinin verilme süresi sonunda, bu indirime dayanak teşkil eden belgelerin, ya resmi defterlere işlenmiş olması, ya da muhasebe fişi kullanan işletmelerde yetkililerin parafını taşıyan muhasebe fişlerine bağlanmış olması gerekir.

Ancak 45 günlük süre dolduktan sonra yapılan incelemede, inceleme elemanı muhasebe fişlerinin yazılıp paraflanmış olmasıyla yetinmeyecek, bunların yevmiye defterine işlenmiş olmasını isteyecektir. Hernekadar muhasebe fişine 10 gün içinde kayıt yapılması yasal deftere kayıt sayılmakta ise de, deftere kayıt işleminin 45 günden fazla geciktirilemeyeceği hükmü karşısında ve fişin 10 günlük sürede düzenlenmiş olduğunun ispat edilemeyeşi dolayısıyla muhasebe fişlerinin böyle bir incelemede ibraz edilebilmiş olması, KDV indirimlerinin reddi suretiyle tarhiyat yapılmasını engellemeyecektir.

Vergi usulü açısından kayıt süreleri böyle olmakla beraber, KDV açısından, belli bir aya ait kayıtların o ay ile ilgili KDV beyan süresi dolmadan önce yevmiye defterine yazılmış olması istenmektedir.(KDV Kanunu'ndaki bu hüküm her bir ayın defter kayıt süresini, izleyen ayın ilk 24 gününe hapsetmektedir.)

3.2. Mükellefler Neden Muamelelerini Yasal Defterlere Zamanında Kaydetmiyorlar :

Yukarıda da belirttiğimiz üzere mükelleflerin KDV indirimine dayanak teşkil eden belgelerini yasal süresi içerisinde defterlerine kaydetmemeleri VUK açısından, birinci derece usulsüzlük cezasıyla (VUK Md. 352/I-6) geçiştirilebilmekte, ancak KDV açısından, indirilen KDV'nin reddi gibi çok vahim sonuçlara neden olabilmektedir.

Peki tüm bu sonuçlar ortadayken bazı mükellefler (özellikle mükelleflerin muhasebesini tutmakla yükümlü olan yetkililer) neden muamelelerin defterlere kaydını yasal süreleri içerisinde yapmıyorlar?

Bu sebeplerden birkaçını bize göre şöyle sıralamak mümkündür.

- İşletme sahip ve yöneticilerinin muhasebeye gereken önemi vermemeleri, muhasebe kadrolarının sayı olarak ve/veya tecrübe itibarıyla yetersiz olması, ücret düşüklüğü, yoğunluk gibi nedenlerle bu kadroların sık sık değişmesi, isteksiz çalışması, bu kadroların muhasebe dışı görevlerle meşgul edilmesi gibi nedenlerle defter yazımının ihmale uğraması sık karşılaşılan nedenlerdendir.
- Günümüzde artık pek çok işletme muhasebesini bilgisayar ortamında tutmakta, defterlerde printerle yazdırılmaktadır. Bu işlemin yarattığı külfet, takip edecek eleman yetersizliği gibi nedenler defterlerin uzun dönem aralıklarıyla yılda birkaç kez veya yıl sonunda bir defada yazdırılmasına sebep olabilmektedir.

Eğer mükellef böyle bir sebeple defterlerini yazdırmayı aksatıyorsa, yukarıda belirttiğimiz üzere, bir incelemede, defterlere kaydedilmeden indirilen KDV' nin reddedilmesi gibi çok vahim sonuçlarla karşılaşabileceğini aklından çıkartmayarak, bu işlem için mutlaka zaman yaratmalıdır.

Bu konudaki tavsiyemiz muhasebe fişlerinin 10 gün içerisinde düzenlenmesi, yasal defterlerin de aylık periyotlarla ve müteakip ayın 24 ünden önce yazdırılmasıdır.

- Bu sebeplerden belki de en önemlisi, işletmenin muhasebe sorumlularının veya diğer yetkililerin defter yazdırmaktan çekinmeleridir. Bu çekinme iki farklı durumdan doğmaktadır.

- İşletmenin iyi niyetli muhasebe sorumlusu gerçekleşen muamelelerin yasal defterlere kaydını,

Ya hatalı bir işlem yaparsam ?

Ya ileride bir işlemi değiştirmek zorunda kalırsam ?

gibi düşüncelerle erteleyebilmektedir.

- İşletmede gerçekten bazı vergisel planlamalar yapılmakta veya vergi kaçırılmaktadır. Dolayısıyla işlemler bu çerçevede programlanıp defterlere intikal ettirilmektedir. Bu durum, defterlerin uzun dönemlerde, belkide dönem sonlarında bir kez, yazdırılmasına yol açmaktadır.

Eğer iyi niyetli mükellef ve muhasebe sorumlusu yalnızca ileride doğabilecek düzeltmeler ya da hatalı işlem yapmak gibi çekincelerle defterlerini yazdırmıyorlarsa, *-Yasal defterlere işlenmeyen belgelere dayalı olarak indirdikleri KDV'nin reddi ve ziyaa uğratılan verginin cezalı tarhiyatı gibi ağır müeyyidelere maruz kalacaklarını tekrar vurgulayarak-* şu hususları hatırlatmakta fayda görüyoruz.

Hatalı kayıtların ilgili dönem içerisinde tespit edilmesi halinde VUK' nun 217. maddesi hükmü uyarınca gerekli tashih kayıtları yapılarak düzeltilmesi mümkündür. Hata, gerekli işlemler, beyan ve bildirimler (KDV beyannamesi, muhtasar beyannamesi gibi) yapıldıktan sonra mükellef tarafından belirlenirse, bu durumda muhasebe kayıtlarının düzeltilmesi yanında bildirim ve beyanların da düzeltilmesi gerekir. Bu düzeltme de VUK'nun 371. maddesi kapsamındaki pişmanlık hükümlerine uygun yapılırsa mükellefe iyiniyet kuralları çerçevesinde herhangi bir vergi ziyayı cezası kesilmeyecek, yalnızca eksik beyan ettiği vergi, pişmanlık zammı ile birlikte tahsil edilecektir.

Kaldı ki yapılan hataların yaptırımlara konu olabilmesi genellikle bildirim ve beyanlardan sonra gündeme gelebilecektir. Vergi denetim elemanlarının da genellikle beyan ve bildirim yapılmadan önce tespit ettikleri hatalar konusunda, bunların düzeltilmesini önermek ve gerekiyorsa bazı usulsüzlük cezaları uygulamak dışında yapabilecekleri bir işlem yoktur.

3.3. Yevmiye Defteri Yapraklarının Tasdiksiz Arka Yüzlerine Yapılan Kayıtların Geçerli Olup Olmadığı Tartışmalıdır :

Bilindiği üzere noterler printerde yazdırılmak üzere tasdik ettikleri defter yapraklarının önyüzlerini numaralandırmakta ve onaylamaktadırlar.

Bu şekilde tasdik edilen defter yıl içinde bittiğinde yılın geri kalan kısmına ait kayıtların bu yaprakların arka yüzlerine yapılmasının yasal açıdan geçerli olup olmadığı tartışma konusu olmaktadır.

Bu konuda bizim önerimiz, sorun yaşamamak için, tasdiksiz arka yüzlere kayıt yapılmasından kaçınılmasıdır. Bunu sağlayabilmek için de, dönem içinde defter kayıtlarının düzenli olarak bastırılarak, kalan sayfa adedinin takip edilmesi, yetmediği noktada yeni sayfaların tasdik ettirilmesi gereklidir. Bu, KDV indiriminin yanı sıra, yasal defterlerin olası uyumsuzluklarında delil olarak kullanılabilmesini de sağlamış olacaktır.

Esasen, yasal defterlerin onaylı olmayan arka sayfalarına yapılan kayıtlar, bize göre geçersiz kayıtlar olduğu cihetle KDV indirimi açısından kabul edilmez. Nitekim Danıştay'ın (Dan.7. Daire 21.1.2002 – E:2001/4619, K:2002/167) müteharrik yapraklı yevmiye defterinin tasdiksiz arka sayfalarına yapılan kayıtların kanuni defterlere yapılmış kayıt olarak kabul edilmeyeceğine ve KDV indirimi yapılamayacağına dair kararı mevcuttur. Ne var ki Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu (V.D.D-17.6.2005-E:2005/110), bu gibi durumlarda KDV indiriminin reddi için tasdikli olan diğer yasal defterlerle karşılaştırmalı bir inceleme yapılmasının gerekli olduğu ve bu yapılmadan indirimin reddedilemeyeceğine dair karar vermiştir.

3.4. Defterlerin İbrazında Süre :

Vergi incelemesi yetkisine haiz memurlar, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla mükellef nezdinde vergi incelemesi yapabilirler.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına evvelce haber verilmesi mecburi değildir (VUK 138 Md.). İncelemeye yetkili memurlar her an mükellefin iş yerine giderek ne konuda inceleme yapacaklarını açıkça belirtip, inceleme yapabilirler. Vergi incelemesi esas olarak mükellefin işyerinde yapılır. İşyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle veya mükellefin talebi halinde inceleme, inceleme elemanının bürosunda yapılır.(VUK 139. Md.)

Vergi incelemesinin gerek işyerinde yapıldığı gerek se vergi dairesinde yapıldığı durumlarda incelemeyi gerçekleştiren memurlar, mükelleften yasal defter ve belgelerinin ibrazını isteyeceklerdir. Bu durumda mükellefin defter ve belgelerini inceleme için ibraz etmesi mecburidir (VUK 256 Md.). İnceleme elemanı tarafından istenen defterlerin ibraz edilmemesi VUK nun 30'uncu maddesi uyarınca verginin re'sen taktir ve tarh edilmesine sebep olabileceği gibi, müteakip maddeler hükmü gereği de kaçakçılık gibi çok ağır müeyyidelerle neden olabilecektir.

Ancak burada konumuzu da ilgilendiren temel nokta şudur: Defter ve belgeler istenildiği anda hemen mi ibraz edilecektir? Defter ve belgelerin ibrazı için mükellefin süre isteme hakkı yok mudur? İnceleme elemanları defter ve belgelerin ibrazı için mükellefe süre vermek zorunda mıdır?

Türk Vergi Hukukunda mükellef ve vergi sorumlularına vergileme ile ilgili görevlerini yerine getirmeleri için ilgili kanunlarda veya Vergi Usul Kanunu'nda süreler tanınmıştır.

Bu düzenlemeler yanında VUK' nun 14 üncü maddesinde de genel olarak İdareye, vergilemeye yönelik ilgili kanunlarda açıkça belirtilmemiş süreleri, belirleme yetkisi verilmiştir. Maddede şu ifadeler yer almaktadır.

“ Vergi muamelelerinde süreler vergi kanunları ile belli edilir.

Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve tebliğ eder. “

Mükellef veya vergi sorumlularına çeşitli ödevler yükleyen kanun koyucu bu ödevlerin yerine getirilmesi için de belli süreler tanımış, herhangi bir nedenle süreye bağlamadığı durumlarda da İdareye süre belirleme yetkisi vermiştir. Ancak mükellefleri mağdur etmemek için İdarenin belirleyeceği sürenin 15 günden az olamayacağını hükme bağlamıştır.

Yüklemiş olduğu her ödevde, mükellefleri mağdur etmemek için belli bir süreyi de öngören Kanun Koyucunun, defter ve belgelerin ibrazı ödevi için de belli bir süre tanınması doğaldır. Ancak bu süre Kanunda açıkça belirtilmediğinden VUK' nun 14 üncü maddesi gereği ilgili idare tarafından belirlenip mükellefe tebliğ edilmelidir.

Zaten, bu ödevin ifa edilmesi için belli bir süre tanınması gerekliliği ve bu süreyi belirlemede, ibrazı isteyen makamın yükümlü olduğu aynı kanun'un 139 uncu maddesinde yer alan şu ifadelerle açıkça belirtilmiştir.

*“ İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları **belli edilen zamanda** mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar.”*

Nitekim Danıştay da defter ve belgelerin ibrazı mükellefiyetinin yerine getirilmesi için mükelleflere, 15 günden az olmamak üzere süre tanınmasının zorunlu olduğunu, vermiş olduğu kararlarda açıkça ortaya koymuştur.

Danıştay 9. Dairesi, ” **...defter ve belgelerin ibrazı için Kanun'da açıkça bir süre yazılı bulunmadığından 15 günden aşağı olmamak üzere bir süre tanınmasının gerektiği, olayda ise, ödevlinin iş yerinin müsait olup olmadığı araştırılmadan üç gün süre verilmesi ve bu sürenin sonunda mazeretsiz defter ve belgelerin ibraz edilmediğinden bahisle cezalı tarhiyat yapılmasında isabet bulunmadığı...**” yönündeki vergi mahkemesi kararını onaylamıştır. (29.12.1993 tarih, E:1992/5672, K:1993/5499 nolu karar)

Yine Danıştay 11. Dairesi konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararında özetle, defter ve belgelerin vergi incelemesi için şifahi olarak istenemeyeceğine ve **ibraz için mükelleflere 15 günden az olmamak üzere yazılı süre verilmesi gerektiğine** hükmetmiştir. (19.03.1997 tarih ve E:1996/381, K:1997/1042 nolu karar)

MEHAZ : Yaklaşım Dergisi Sayı : 56 (Ağustos 1997)

Bu açıklamalar ışığında, defter ve belgelerin ibrazı mükellefiyetinin belli bir süreyi gerektirdiği, ancak Kanunda açıkça belirtilmediğinden Kanunun 14 üncü maddesi uyarınca 15 günden az olmamak üzere, bir sürenin ibrazı isteyen makam tarafından belirlenmesi gerektiği söylenebilir. Dolayısıyla bir vergi incelemesi durumunda denetim elemanı, defter ve belgelerinin ibrazını istediği mükellefe, bu ödevin yerine getirilmesi için de 15 günden az olmamak üzere süre tanımalıdır. Yani mükelleflerin ibrazı istenen defter ve belgelerini, ibraz etmek için süre isteme hakkı vardır.

4. YEVMİYE DEFTERİNİN İBRAZ EDİLMEMESİ, KDV İNDİRİMLERİNİN REDDEDİLMESİ YANINDA TAKDİRE SEVK VE HAPİS CEZASI İSTEMİ İLE YARGILANMA GİBİ AĞIR SONUÇLAR DOĞURABİLİR :

Yasal defterlerin ve özellikle yevmiye defterlerinin süresi içinde tasdik ettirilmesi, defter kayıtlarının yapılması yanında, bu defterlerin istenildiğinde ibraz edilmesi de çok önemlidir.

Bu nedenle **YASAL DEFTERLERE ÇOK İYİ SAHİP ÇIKILMALIDIR.**

Yasal defterlerin, su baskınına uğrama, yanma, çalınma gibi nedenlerle veya sair sebeplerden ibraz edilmemesi halinde ;

- Tüm KDV indirimleri reddedilmek suretiyle tarhiyat yapılabilir.
- Hasılat, maliyet ve gider kayıtları ibraz edilememiş olacağı için kurumlar vergisi açısından takdire sevk işlemi yapılır. (VUK Md:30/3)

- Mevcudiyeti noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defterlerin inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi "**gizleme**" demektir ve gizleme suçu, **altı aydan üç yıla kadar hapis cezası** gerektirmektedir. (VUK Md.359/2)

Görüldüğü gibi, resmi defterlerin ve özellikle yevmiye defterinin yasal süresi içinde tasdik ettirilmesi yine yasal süreler içinde yazılması ve istenildiğinde ibraz edilmesi hayati önem taşıyan konular olup, **her mükellefin yasal defterlerine sahip çıkması ve bunları ibraz edemiyor duruma düşmekten kaçınması gerekmektedir.**

5. SONUÇ :

KDV' nin yüklenildiğini tevsik eden sağlıklı defter belgeler indirimin dayanağıdır. Bu belgelerin yasal defterlere kaydedilip kaydedilmemesi indirim mekanizmasının esasını etkilemeyecek bir usul meselesidir. Kanun Koyucunun bir usul meselesini vergi indirim hakkının esas unsuru olarak düzenlemesi yanlıştır ve vergileme prensiplerine aykırıdır. Kanun Koyucu mükellefleri disiplin altına almak istiyorsa, usulsüzlük cezalarını artırmalıdır.

Ancak her ne kadar haklı ve adilane olmasa da, mevcut şeklini koruduğu sürece **Kanun hükmünün yaptırım gücü, yukarıdaki bölümlerde bahsettiğimiz üzere çok vahim sonuçlara neden olabileceğinden, mükelleflere, ilgili dönem beyannamesinde indirim konusu yaptıkları vergilere dayanak teşkil eden belgelerin, yasal defterlerine, KDV beyan süresi içerisinde mutlaka kaydedilmesi konusunda titiz davranmaları gerektiğini bir kez daha hatırlatmak isteriz.**

Bununla birlikte bir vergi incelemesi sırasında, mükelleften defter ve belgelerinin ibrazını isteyen inceleme elemanının, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için belli bir süre tanıması gerektiği ve **mükellefin ibraz için 15 günden az olmamak üzere süre isteme hakkı olduğu da unutulmamalı, ancak bu süreye güvenerek yevmiye defteri yazma konusu ihmal edilmemelidir.**

Saygılarımızla.