

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 04.07.2017
Sirküler No : 2017/061

YEVMIYE DEFTERİNİN YAZDIRILMAMASININ (veya beratta gecikmenin), KDV İNDİRİMLERİNİN REDDEDİLMESİNE YOL AÇABİLECEĞİ YÖNÜNDEKİ YENİ DANIŞTAY KARARI

1. GENEL AÇIKLAMA :

1996/70, 1999/78 ve 2007/99 sayılı Sirkülerlerimizde **TASDİKLİ YEVMIYE DEFTERİNE KAYIT YAPILMAKSIZIN KDV İNDİRİMİ UYGULANAMAYACAĞI**, 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 ve sair yasal belgelere dayanmış olması esastır (KDVK 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 koşmuştur.

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 KANUNİ DEFTERLERE KAYDEDİLMEK ŞARTIYLA İNDİRİLEBİLİR.”

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilerle dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Daha önce defalarca ikaz etmemize rağmen, karşılaştığımız bir Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı vesilesiyle yevmiye defterinin yasal süresi içinde yazdırılmasının veya beratların yine yasal süresinde oluşturulmasının önemini tekrar hatırlatma ihtiyacı duyulmuştur. (Söz konusu 2017 tarihli Danıştay Kararı, aşağıdaki 2.2. no.lu bölümde açıklanmıştır.)

Bu amaçla 2007/99 no.lu Sirkülerimizin metni güncellenerek aşağıda dikkatlerinize sunulmuştur.

2. İNDİRİME DAYANAK TEŞKİL EDEN BELGELERİN YASAL DEFTERLERE KAYDEDİLMESİ ve KDV İNDİRİMİ :

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 (takvim yılı aşılmamak şartıyla) indirimine konu 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**, KDV indiriminin esasını etkilemeyecek bu hususu, kanun hükmünde indirimin asli şartlarından biri olarak 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 ifadelerle 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 hükme 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 **cezal** olarak isteneceği tabiidir.”*

2.2. 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, indirim 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, uyumsuzluklarda ne yönde karar vereceğini kestirmek mümkün olmamaktadır.

Ancak;

Herhangi bir Danıştay Dairesi kararından daha fazla anlam ifade eden Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun aşağıda belirttiğimiz iki kararı³ Danıştay görüşünün de Maliye İdaresi görüşüne yakın olduğunu göstermektedir.

- Bu kararlardan ilki 2007/99 sayılı Sirkülerimizde yer verilmiş olan karardır. Karar metninde yer alan aşağıdaki ifadeler, yasal defterler yazılı olmadığı sürece KDV indirimi yapılamayacağı yönündeki görüşü aksettirmektedir.

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

³ 28.04.1995 tarih ve E:1994/282, K:1995/161 MEHAZ : Maliye Postası Dergisi Sayı : 384 (1 Eylül 1996)

“..... yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için alış belgelerinin yasal defterlere kaydedilmiş olmasının zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Öte yandan, alış belgelerinin bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerine geçirilmesi, yüklenilen verginin indirimine yeterli görülmemiştir.”

- İkinci ve yeni karara konu olayda mükellefin 2006 yılı defterlerine, 23.10.2007 tarihinde yapılan bir operasyon kapsamında el konulmuştur. El konma anında defterler boş haldedir.

Yevmiye defterinin 2007 sonlarında boş halde olmasının, 2006 yılında yapılan tüm KDV indirimlerinin dayanaksız olduğu anlamına geldiği iddiasıyla bu mükellefin 2006 yılına ait KDV beyannamelerindeki **tüm KDV indirimleri yok sayılmak suretiyle cezalı KDV tarhiyatı yapılmıştır.**

Vergi mahkemesi 2006 yılı KDV beyannamelerinin verildiği tarihlerde resmi defter kayıtlarının yapılmamış halde bulunduğu sabit olduğunu gerekçe göstermek suretiyle, mükellefin açtığı davayı reddetmiştir.

Mükellef temyiz için başvurduğu Danıştay 9. Dairesi, Vergi Mahkemesi Kararını bozmuş⁴ fakat vergi mahkemesinin direnmesi üzerine olay Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna intikal etmiştir.

Yeni ve mükellef aleyhine sonuçlanmış olması nedeniyle önem arz eden bu karara ilişkin detaylar ilişkide sunduğumuz karar metninde görülebilir.

Bu kararlar ışığında, yasal defterlere kaydedilmeksizin yapılan KDV indiriminin yasaya uygun olmadığına 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.

3. KDV İNDİRİMİ İÇİN BELGELERİN KAYDEDİLMESİ ZORUNLU OLAN DEFTER YEVMİYE DEFTERİDİR :

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 gerekmektedir midir?

⁴ Danıştay 9. Dairesinin 04.11.2014 tarih ve E:2011/5681, K:2014/7135 sayılı kararı.

Kanundaki ifade “... ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla...” şeklindedir. Yani vesikaların dolayısıyla vesikaların içerdiği bilgilerin defterlere kaydı söz konusudur. 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 tasdiğe tabi değildir.

Dolayısıyla yevmiye defteri dışındaki defterlerin yasal süresi içinde yazılmamış olması sadece usulsüzlük cezasını gerektirir ancak bize göre KDV indirimini engelleyemez.

4. İŞLEMLERİN YASAL DEFTERLERE KAYDEDİLMESİ İÇİN ÖNGÖRÜLEN SÜRE :

VUK’nun 219 uncu maddesi şöyledir :

Kayıt Zamanı:

Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

- a) 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.*
- b) 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.*
- c) 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 indirimde 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. Her ne kadar 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 edilemeyişi 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.)

5. MÜKELLEFLER NEDEN MUAMELELERİNİ YASAL DEFTERLERE ZAMANINDA KAYDETMİYORLAR :

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, defterler 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 tashihi 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 ziyai 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.

6. YEVMİYE DEFTERİ YAPRAKLARININ TASDİKSİZ ARKA YÜZLERİNE YAPILAN KAYITLARIN GEÇERLİ OLUP OLMADIĞI TARTIŞMALIDIR :

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 uyumsuzluklarda delil olarak kullanılabilmesi konusunda ortaya çıkabilecek tereddütleri de önleyecektir.

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.

7. DEFTERLERİN İBRAZINDA 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 yapılacağıнын 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 yapılabilir. (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 takdir 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 tanıdığı, 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.⁵

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.⁶

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 tanınmalıdır. Yani mükelleflerin ibrazı istenen defter ve belgelerini, ibraz etmek için süre isteme hakkı vardır.

⁵ 29.12.1993 tarih, E:1992/5672, K:1993/5499 no.lu karar

⁶ 19.03.1997 tarih ve E:1996/381, K:1997/1042 no.lu karar MEHAZ : Yaklaşım Dergisi Sayı : 56 (Ağustos 1997)

8. E-DEFTER TUTANLAR AÇISINDAN DURUM :

Bilindiği üzere bazı mükellefler defterlerini elektronik olarak tutmak zorundadırlar. Bu zorunluluğa tabi olmayan fakat isteyen mükellefler de elektronik defter tutabilmektedirler.

Elektronik defterde kağıt olmadığı için, yazdırma işlemi de yoktur.

Elektronik defterin resmiyet kazanabilmesi (yazılmış sayılabilmesi) BERAT OLUŞTURULMASI ile gerçekleşmektedir.

Elektronik defterlerde berat oluşturma süresi aylıktır ve her bir aya ait beratın izleyen üçüncü ayın sonuna kadar oluşturulması mecburidir. Bunun tek istisnası kurumların Aralık ayına ait beratının, bu ayı izleyen 4. ayın sonuna kadar oluşturulabilmesidir. (Özel hesap dönemi kullanan firmalar, bu dönemin son ayına ait beratı, izleyen 4. ayın sonuna kadar oluşturmalıdırlar.)

Örnek vermek gerekirse, Ocak ayı KDV beyannamesinin verildiği Şubat ayında henüz Ocak ayına ait berat süresi dolmamıştır. Bu durumda mükellefi Ocak ayı itibarıyla haksız KDV indirimini yapmakla suçlamak mümkün değildir. Ancak bu mükellefin Ocak ayı KDV indirimini yasal dayanağa kavuşturabilmesi için kanuni süresi içinde (Nisan sonuna kadar) Ocak ayı beratını oluşturması gerekir.

Bu noktada berat süresi geçtiği halde beratın oluşturulmadığı aya ait KDV indirimlerinin kabul edilebilirliği tartışmaya açık olacaktır. Yasaya göre berat yoksa, defter de yok demektir ve inceleme elemanı beratın olmadığı bilgisine dayanarak KDV indirimini reddetmek suretiyle tarhiyat önerebilir.

Kanuni süresinden sonra mükellefin beratı oluşturması, bu tarhiyatı geçersiz hale getirmeyebilir. Nitekim kağıt ortamında tutulan defterlerde boş halde yakalanan defterin tarhiyattan sonra yazılması, kurtarıcı olmamıştır.

Bizim anlayışımıza göre yukarıda açıkladığımız berat oluşturma sürelerine uyulmuşsa, KDV indirimini açısından sorun çıkmaması gerekir.

Ancak katı yorumla yaklaşanlar, KDV indirimini için resmi defter yazımının şart koşulduğunu, berat oluşturma süresi devam ediyor olmakla beraber KDV indirimini yapabilmek için berat oluşturma işleminin KDV beyan süresi içinde yapılması gerektiği görüşünü ileri sürebilirler. Bu görüşe karşı çeşitli açılardan savunma yapmak mümkün olmakla beraber, böyle bir sorun ile karşılaşmamak için berat oluşturma işlemlerinin KDV beyanı süresi içinde tamamlanması tavsiyeye şayandır.

9. 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 yapılabilir. (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.**

10. SONUÇ :

KDV’nin yüklenildiğini tevsik eden 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 KDV’lere dayanak teşkil eden belgelerin, yasal defterlerine, KDV beyan süresi içerisinde mutlaka yazdırılması (veya e-defter beratlarının yasal süresi içinde oluşturulması) 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.**

En azından geçici beyannamesi verilen 3 aylık döneme ait yevmiye defteri yazdırma işlemi, geçici vergi beyanını takip eden birkaç gün içinde tamamlanmalıdır.

Saygılarımızla.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu**Tarih** : 29.03.2017**Esas No** : 2017/96**Karar No** : 2017/179**KDVK Md. 29, 34****İZİNSİZ VE TASDİKSİZ BİLGİSAYAR
KAYITLARININ YASAL DEFTER OLARAK
KABUL EDİLEMeyeceğİ**

“Katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde gösterilmesi ve söz konusu belgelerin usulüne uygun bir biçimde tutulması zorunlu defterlere kaydının yapılmış olması gerektiğİ, davacı tarafından bilgisayarda tutulduğİ iddia edilen ancak, hangi veri ortamında üretildiğİ, dayanakları ve güvenilirliğinin ne şekilde saptandığİ belirsiz olan kayıtların esas alınarak kanıt olarak değİrlendirilmesinin mümkün olmadığı, izinsiz ve tasdiksiz bilgisayar kayıtlarının yasal defter olarak kabul edilemeyeceğİ hk.

İstemin Özeti: Davacı, adına 2006 yılı yevmiye defterinin boş olduğunun tespit edilmesi nedeniyle hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek anılan yılın Şubat ila Nisan dönemleri için re’sen salınan bir kat vergi ziyaı cezalı katma değer vergisi davaya konu yapılmıştır.

Vergi Mahkemesi; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29 ve 34. madde hükümlerine yer verdikten sonra; katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için, indirim konusu yapılacak verginin fatura veya benzeri belgeler üzerinde gösterilmesi ve söz konusu belgelerin usulüne uygun bir biçimde tutulması zorunlu defterlere kaydının yapılmış olması gerektiğİ, olayda, katma değer vergisi indiriminin şartı olan; belgelerin, yasal defterlere kayıt koşulunun gerçekleşmediğİ, kayıtların, bilgisayar ortamında tutulduğİ, polis operasyonu sonucu defterlerine el konulması nedeniyle kayıt yapılamadığİ iddia edilmişse de dava konusu tarihyatların 2006 yılına ait olduğİ, operasyonun ise 23.10.2007 tarihinde gerçekleştiğİ, el koyma sırasında defter ve belgelerin boş olduğunun anlaşılması karşısında bu iddiaya itibar edilmediğİ gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 04.11.2014 gün ve E. 2011/5681, K. 2014/7135 sayılı kararıyla; katma değer vergisinin indirim konusu

DENET SİRKÜLER

Sayı : 2017/061-12

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 Kanunu'nda re'sen araştırma ilkesinin benimsendiği, aynı Kanun'un 31. maddesinin atıfta bulunduğu Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 275. maddesinde, hakimlin özel bilgi ve uzmanlık isteyen bir konuda bilirkişi incelemesi yaptırmaya yetkili olduğunun belirtildiği, olayda her ne kadar davacının 2006 yılına ait yasal defterlerine kayıt yapmamış olduğu sabit ise de katma değer vergisi indiriminin Yasayla yükümlülere tanınmış bir hak olduğu, alış belgelerinin mevcut olması ve kayıtların bilgisayar ortamında tutulduğu ve bunun ispatlanabildiği durumlarda katma değer vergisi indirimlerinin kabulünün gerektiği, temyiz dilekçesinde, ilgili dönem kayıtlarının bilgisayarda tutulduğu ileri sürüldüğünden, bilgisayar kayıtları ile alış belgeleri istenilerek, sunulacak bu kayıt ve belgelerden davalı idarenin de haberdar edilmesi, bunlar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle ortaya çıkacak duruma göre yeniden bir karar verilmek üzere kararı bozmuş davalı idarenin karar düzeltme istemini reddetmiştir.

Vergi Mahkemesi; ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak; defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi, bu konuda idare tarafından izin verilmesine bağlı tutulduğu gibi elektronik defter, elektronik kayıt ve elektronik belgenin oluşturulması, kaydedilmesi, muhafaza ve ibrazı konusunda yetkili kılınan Maliye Bakanlığı tarafından belirleme yapılmadan bu uygulamaya geçilmesine olanak bulunmadığı, davacı tarafından bilgisayarda tutulduğu iddia edilen ancak, hangi veri ortamında üretildiği, dayanakları ve güvenilirliğinin ne şekilde saptandığı belirsiz olan kayıtların esas alınarak kanıt olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, izinsiz ve tasdiksiz bilgisayar kayıtlarının yasal defter olarak kabul edilemeyeceğinin açık olduğu gerekçesiyle ısrar etmiştir.

Davacı tarafından; emniyet güçleri tarafından bir operasyon kapsamında defter ve belgelere el konulmasının mücbir sebep hali olduğu, faturaların istenmesi halinde mahkemeye ibraz edilebileceği, aynı maddi olay nedeniyle 2006 yılının Mayıs ve Aralık dönemleri için yapılan tarhiyatın (...) Vergi Mahkemesince kaldırıldığı ileri sürülerek, ısrar kararının bozulması istenmiştir.

Karar: Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesinin ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

Bu nedenlerle, temyiz isteminin reddine, oyçokluğuyla karar verildi(*).

(*) **X-KARŞI OY:** Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının, Danıştay Dokuzuncu Dairesi'nin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz. ”