SÜRESİ GEÇTİKTEN SONRA İBRAZ EDİLEN DEFTER VE BELGELERDE CEZA UYGULAMASI İLE KDV İNDİRİMİ REDDİ

1. KONU

Defter ve belge tutmak ve düzenlemek V.U.K 171'nci ve izleyen maddeleri arasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Mükellefler aynı kanunun 220'nci maddesi kapsamında belirlenen defterleri tutmak ve defter kayıtlarına esas aldıkları belgelerini ve defterlerini kanunun 227'nci maddesi kapsamında tevsik etmek zorundadırlar.

Ana hatlarıyla bu maddelere göre tutulması gereken defterler ve defterlere dayanak oluşturan belgeler mükelleflerin mülkiyeti altındadır. Mükellef, mülkiyeti altındaki belge ve defterleri zaman aşımı süresi içerisinde muhafaza ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadır.

Defter ve belgelerin ilgililerin isteği üzerine süresinde ibraz edilmemesi Vergi Usul Kanununda Mükerrer Madde 355 inci maddesinde özel usulsüzlük cezası ile yaptırıma bağlanmıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu 359'ncu maddesinde yer alan kaçakçılık suçları ve cezaları başlığı taşıyan madde yazımız konusunu oluşturan defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin ciddi sonuçlarını düzenlemiş bulunmaktadır.

Uygulamada defter ve belgelerin incelemeye yetkili kişilere süresinde ibraz edilemediği durumlar ortaya çıkmaktadır. Bu yazımız inceleme elemanının verdiği sürede bulunamayan ve bu yüzden ibraz edilemeyen defterlerin, süre geçtikten sonra bulunması ve daha sonra ibraz edilmesi durumunu kapsamaktadır. İnceleme elemanına bu sırada defterlerin tasdikli olmayan dökümleri ve muhasebe kayıtları ve tüm alış, satış faturaları ile birlikte diğer belgeler verilmiş bulunmaktadır. Defterler için kayıp ilanı verilmemiştir. İnceleme raporu mükellef tebliğ edilmeden mükellef defterleri bulmuş, ibraz etmiş ancak defterlerin ibrazı kabul edilmemiş olduğu gibi bir durumda yapılması gereken uygulama ne olmalıdır.

Yazımız bunu tartışmayı amaçlamaktadır.

2. İLGİLİ MEVZUAT

Defter ve belgelerin ibrazı VUK madde 227 ve 253-256'ncı maddeleri arasında, süresinde ibraz edilmemesi Mükerrer Madde 355 ve Madde 359'da düzenlenmiştir. Ayrıca 344'ncü maddenin vergi ziyaı cezasını üç kat uygulanacağına ilişkin düzenlemesi konuyu ele almış bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu 134'ncü maddesi ile düzenlenen vergi incelemesinin maksadını açıklayan maddesi ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34'ncü maddesi olayın tartışılmasında önem arz etmektedir.

2. 1. Özel Usulsüzlük Cezası Açısından Durum:

VUK'nun Mükerrer Madde 355 inci maddesi, "bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257'nci maddelerine uymayanlar için ceza" başlığı taşımakta ve belirtilen durumlarda özel usulsüzlük cezası kesilmesini öngörmektedir. Maddede bu cezanın uygulanması açısından ikili bir şekilde usulsüzlük cezası uygulaması öngörülmüştür.

Bu maddeye göre;

"Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır. Ancak, bu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca yapılan düzenleyici idari işlemlerle duyurulması halinde, ilgililere ayrıca yazılı olarak bildirilme şartı aranmaz.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanır."

Görüldüğü üzere madde, defter ve belgeler kavramını birlikte kullanmaktadır. Aşağıda değinilecek 359'ncu maddenin gizleme kavramının yorumlanmasında bu nokta çok önemlidir. Gizleme tanımı için hem defter, hem de belgelerin süresinde verilmemesi şartı vardır. Süresi içerisinde belgeleri vermek gizleme tanımının dışında kalınması anlamı taşımaktadır.

Defter ve belgelerin verilen süre içerisinde mecburiyeti yerine getirip ibraz etmeyenlere özel usulsüzlük cezası kesilmesi yasanın açık hükmüdür.

Bu durumda yeniden süre verilmesi ve buna rağmen defter ve belgelerin getirilmemesi halinde bir kat artırılmış özel usulsüzlük cezası kesilmesi ve sonrasında 359 ve 367, ayrıca 344'ncü madde uygulamasının yolu açılmaktadır.

2. 2. Hürriyeti Bağlayıcı Ceza Açısından Durum:

Vergi Usul Kanunu 359'ncu maddesi, Vergi Kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeler için düzenlemeler getirmiştir.

Maddeye göre;

"Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar",

Hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. 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 edilir. Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya

suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır."

Oldukça ciddi hükümler içeren 359'uncu maddedeki fiillerle vergi ziyaına da sebebiyet vermesi halinde vergi ziyaı cezasının 3 kat olarak uygulanacağı Kanunun 344'üncü maddesinde belirtilmiş olup, bu işlemler sonucu yapılacak tarhiyatlar ayrıca uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

Defterlerini süresinden sonra ancak belgeleri süresi içerisinde ibraz etmiş mükellefin Vergi Usul Kanunu 359'ncu maddesine sokulması üç kat vergi ziyaı cezası ile muhatap tutulması ve uzlaşmadan mahrum bırakılması yanında 359 ve 367'nci maddelerce hürriyeti bağlayıcı ceza uygulaması sürecine başlanması sonucunu beraberinde getirebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu 367'nci maddesine göre;

"Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğine sair suretlerle ıttıla hasıl eden Cumhuriyet Başsavcılığı hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep eder.

Kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesine talik olunur.

359 uncu maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyaı cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ceza mahkemesi kararları, bu Kanunun dördüncü kitabının ikinci kısmında yazılı vergi cezalarını uygulayacak makam ve mercilerin işlem ve kararlarına etkili olmadığı gibi, bu makam ve mercilerce verilecek kararlar da ceza hâkimini bağlamaz.

Yukarıdaki hükümler defterlerini inceleme bitmeden ibraz edilen ama her türlü belgesini incelemeye sunan ve her davete icabet eden mükellefe uygulanmalı mıdır.?

2. 3. Konunun Vergi İncelemesi Açısından Değerlendirilmesi:

Vergi Usul Kanunu 134'ncü maddesinde yer alan "vergi incelemesinde maksadının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak" olduğu hükmünü yorumlamak gerekmektedir. İbraz edilen belgelerden bu amacı sağlayacak incelemeyi yapmak mümkün müdür? Defter geç ibraz edilse bile inceleme elemanı vergi incelemesini yapmak için belgelerden yararlanabilir mi? 134'ncü maddenin amacı kendilerine

sunulan ve muhasebe kayıtlarına esas teşkil eden belgelerin incelemede kullanılmasını zorunlu kılmaktadır.

31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunan Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik amacına uygun düzenlemeler yapmıştır. Yönetmeliğin 9'uncu maddesinin 4 numaralı başlığı açık bir şekilde incelemenin yapılması gerektiğini açıklamıştır. Vergi incelemesini yapmaya yetkililer bu maddeye göre mükellef defterleri geç ibraz etse bile defterleri tutulmamış sayarak red etmek yerine karşıt inceleme teknikleri, Ba, Bs formları veya Vergi İdaresinin diğer kayıtlarını kullanarak incelemeyi yürütmek durumundadır.

Yönetmeliğin ilgili maddesine göre "ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgeler ibraz edilmemesi, incelemeye başlama tutanağının imzadan imtina edilmesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına göre yürütülür."

Yukarıdaki yönetmelik maddesi ve Vergi Usul Kanunu 134'üncü maddesi açıkça incelemenin yapılmasını öngörmektedir.

Defter ve belgelerin hiç tutulmadığı varsayımı yapılarak Katma Değer Vergisi Kanunu 34'üncü maddesi uyarıca indirimleri kabul etmemek doğru değildir ve esasen bu konuda yapılan tarhiyatlar uzun yıllardır yargı kararları ile red edilmektedir.

Aşağıdaki üç adet Danıştay Kararı konuya örnek verilebilir.

Tarih	Esas	Karar	İlgili Daire
04.02.1997	1996/3998	1997/468	Danıştay 11.Daire
14.06.1996	1996/18	1995/269	Danıştay 4. Daire
15.01.1997	1995/5476	1997/222	Danıştay 11.Daire

2. 4. Katma Değer Vergisi Mevzuatı Açısından Durum:

Katma Değer Vergisi Kanunu 34'üncü maddesi indirimin belgelendirilmesi başlığı altında "Yurt içinden 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" şeklinde düzenleme içermektedir.

İncelemeye yetkili kişilere defterlerin verilen süre dolduktan sonra sunulması defterlerin hiç tutulmamış olarak yorumlanmasına yol açmakta ve KDV Kanunu 34'üncü maddesinin kanuni defterlere kaydedilmek şartı yerine gelmediği için incelemeye geç sunulan defterler için belgeler, fatura ve gider evrakları zamanında sunulmasına rağmen bütün dönemlerin katma değer vergileri indirimleri red edilebilmektedir.

Yukarıda belirtilen yargı kararları ve yönetmeliğin 9'ncu maddesi, sunulan belgelerden vergi incelemesini zorunlu kılmasına rağmen Vergi Usul Kanun 134'üncü maddesinin maksadına uygun kullanılmadığı durumlar ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca yapılacak tarhiyatların VUK'nun 359'ncu maddesinin gizleme kavramına sokularak üç kat vergi ziyaı cezası ile istenilmesi vergi inceleme yetkisinin sınırlarını zorlamak anlamına gelmektedir.

VUK 367'nci maddesinin de devreye sokulması vergi incelemesine süresinde giden, muhasebe kayıt ve belgelerini ibraz eden ancak defterlerini süresinden sonra bulup götüren vergi mükellefleri için telafisi zor sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.

3. KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yazımızın başında tanımlanan ve daha sonra ilgili yasa maddeleri ile belirtilen konu platformda ele alınmış ve büyük çoğunlukla aşağıdaki sonuçlara varılmıştır.

-Vergi incelemesine yetkili olanlara süresinde defter ve belgelerini ibraz etmeyenlere özel usulsüzlük cezası uygulanmalıdır.

-Kişiye Mükerrer Madde 355 gereğince yeniden süre verilmeli, defter ve belgeler yine gelmez ise özel usulsüzlük cezası bir kat fazla olarak uygulanmalıdır.

-Belgelerini süresinde veren mükellefin, incelemesi belgeler üzerinden yürütülmelidir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9'uncu maddesi çok açıktır.

-Yeniden süre verilmeden mükellefin defter ve belgeleri yok sayılarak bütün KDV indirimlerini red etmek Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer Madde 355'e aykırı inceleme yapmak anlamı taşımaktadır. İkinci süre mutlaka önemle izlenmelidir.

-İkinci süreye rağmen defterler gelmese dahi muhasebe kayıtlarına esas fatura, gider evrakı, Ba ve Bs formları ile inceleme yapılıp KDV'lerin tümüyle red edilmemesi gereklidir.

-Olayı VUK 359'uncu maddesine sokmak ancak defter ve belgelerin her ikisinin birlikte, ikinci sürenin sonunda dahi ibraz edilmemesi halinde mümkün olduğunu, yasanın açık hükümleri ile birlikte ifade etmek gereklidir. Defter ve belgelerden birinin süresinde ibrazı 359'uncu madde uygulamasını engellemektedir. Tarhiyat yapılsa bile ceza 1 kat uygulanmalıdır.

-İnceleme sonuçlanmadan defter ve belge ibrazının mümkün olduğu, tarhiyatın kesinleşmediği hallerde incelemenin yeniden yapılmasının uygun olacağı ve bu yorumun iyi niyetli mükellefi koruyucu yönde yapılması ve vergi incelemesine yetkili olanların davetine icap edenler için geçerli olduğu yönde görüş verilmesinin önemi üzerinde durulmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığının konuyu özelge veya tebliğ ile ele almasının yararına inanılmaktadır.