

**İŞİ BIRAKMA
HALİNDE,
NOTER
TASDİKLİ ve
ANLAŞMALI
MATBAALARCA
BASILMIŞ OLAN
KULLANILMAYAN
BELGELERİN
DURUMU**

.....

Mehmet KORKUSUZ
Vergi Denetmeni

**I - KONU HAKKINDA GENEL
BİLGİ:**

Bilindiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesiyle; bu kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgeler ile bunlara ek olarak tutulması veya düzenlenmesi uygun görülen defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva edeceği hususların belirlenmesi ve bunlarda değişiklik yapılması, bunlar için tasdik, muhafaza ve ibraz mecburiyeti koyma ve kaldırma, bedeli mukabilinde basıp dağıtma veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtıtma, bunların kayıtlarını tutturma ve makineli kasa kullandırma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, Vergi Usul Kanunu uyarınca mükellefler tarafından kullanılan belgelerin noter tasdikli veya anlaşmalı matbaalar tarafından basılmış olarak kullanılması konusunda 159 ve 164 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliği ile yeni düzenlemeler getirmiş ve anlaşmalı matbaalara bastırılacak belgeler için uyulacak esaslarla ilgili olarak "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik" 2.2.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve halen uygulamaya devam edilmektedir.

Sözkonusu Genel Tebliđler ve Yönetmelik'te belirtilen belgelerin; mükellefler açısından kullanım esasları, basımını gerçekleştirecek olan matbaalar ile tasdik işlemini yapacak noterlerin uymak zorunda oldukları usul ve esaslar belirlenmiş olup, vergi kayıp kaçacağını önlemenin en önemli unsurlarından olan belge düzeninin yerleşmesi ve disiplin altına alınması konusunda önemli bir adım atılmıştır.

Ancak, belirtilen tebliğ ve yönetmelikte bu belgelerin kullanılması konusunda, mükellefler tarafından uyulması gereken usul ve esaslar en ince ayrıntılarına kadar belirlendiği halde, bizce önemli sayılabilecek bir husus olan, işi bırakma halinde kullanılmayan belgelerin ne yapılacağı yolunda herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Gerek, ilgili yönetmelikte, gerekse bu konuda yayınlanan Tebliğlerde kullanılmayan belgelerin ibrazı ve iadesi konusunda mükellefleri bağlayan herhangi bir hüküm bulunmadığı için, bu tür belgeler kötü niyetli kişiler tarafından kullanılmak suretiyle önemli ölçüde vergi ziyanına sebebiyet verilmektedir.

II - KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER

Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 17.3.1988 tarihinde yayınlanan 1988/2 nolu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi'nde, Vergi Dairelerinin, işini terk ettiğini bildiren mükelleflerden, faaliyetleri süresince Vergi Usul Kanunu Genel Tebliđleri uyarınca noter tasdikli veya Vergi Usul Kanunu uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara bastırıldıkları kullanılmamış bulunan belgelerin ibrazını isteyeceklerini, bu belgeler ilgili vergi daireleri tarafından "İş bırakma nedeniyle iptal edilmiştir" kaşesi ve vergi dairesi mühürü basılarak iptal edilip, mükelleflere iade edileceği ve ayrıca, kullanılan belgelerin türü, en son tarihi ile seri ve sıra numarası tespit edilerek, bu hususun vergi dairesi müdürü ile mükellef veya vekilinin imzasının yer aldığı bir tutanağa bağlanacağı belirtilmiştir.

Yine aynı konuda Gelirler Genel Müdürlüğü'nce yayınlanan 1988/3 no'lu Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde, 1988/2 no'lu İç Genelgede belirtilen hususlara ilave olarak, işini terk eden mükelleflere ait kullanılmayan belgelerin iptal edildikten sonra mükelleflere geri iade edil-meyerek vergi dairesi tarafından alıkonulacağı ve bunların belli zamanlarda Seka Genel Müdürlüğü'ne gönderileceği, ayrıca tutanakla tesbit edilen numaralar ile anlaşmalı matbaa işletmecileri ve noterler ta-

rafından gönderilen bilgi formlarının karşılaştırılacağı ve eksik belge ibraz eden mükelleflerin incelemeye alınacağı belirtilmektedir.

Bilindiği gibi, Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan iç genelgeler gelir idaresinin diğer birimlerine, çeşitli yasa ve yönetmeliklerin uygulamasında yol göstermek, herhangi bir konuda aydınlatmak ve dikkat çekmek üzere yayınlanmaktadır. Hukuki açıdan, yayınlanan bu iç genelgeler mükellefleri ve gelir idaresi dışındaki üçüncü kişileri bağlamadığı gibi, yargı mercilerinde de yasal dayanak olarak kabul edilmemektedir. Bu nedenle yukarıda belirtilen 1988/2 no'lu İç Genelgenin konusu, kullanılmayan belgelerle ilgili olarak vergi daireleri tarafından yapılması gereken işlemleri kapsadığından, işi bırakan mükelleflerin kullanılmayan belgelerini ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri yönünde, hüküm ifade eden yasal bir zorunluluk olarak kabul etmek mümkün değildir.

III - KULLANILMAYAN BELGELER HAKKINDA VERGİ DAİRELERİNCE YAPILAN UYGULAMA:

Söz konusu Genelge uyarınca Vergi Daireleri, işi terk eden ve kullanılmayan belgelerini vergi dairesine ibraz etmeyen veya eksik ibraz eden mükelleflerin bazılarını incelemeye, bazılarını ise doğrudan matrah takdiri için Takdir Komisyonu'na göndermektedirler. Gerek inceleme elemanları gerekse Takdir Komisyonları, belirtilen mükelleflerin bu fiilleri nedeniyle matrah takdir edip cezalı tarhiyat öngörmektedirler. Tabiki söz konusu belgelerin işi terk ettikten sonra mükeleleflerce kullanıldığıнын somut delillerle tespit edilmesi durumunda yapılması gereken işlem bu yöndedir. Ancak sadece kullanılmayan belgelerin ibraz edilmemesi veya eksik ibraz edilmesi ve ibraz edilmeyen belgelerin kullanıldığına dair herhangi bir kanıt bulunamaması durumunda matrah takdirine gidilip cezalı tarhiyat yapılmasının yerinde olmadığı kamınsındayız.

Çünkü Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Vergi Usul Kanunu Uyarınca "Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümleri ile bunlarla ilgili olarak yayınlanan Genel Tebliğlerde, mükellefler tarafından işi terk nedeniyle kullanılmayan belgelerin ilgili vergi dairelerine ibraz edileceği ve bu konuda ne gibi işlemler yapılacağı yolunda herhangi bir açıklama getirilmemiştir. Ancak sadece defter ve belgelerin ibraz mecburiyeti başlıklı V.U.K.'nın 256'nca maddesinde belirtilen ibraz mecburiyeti içerisinde bu

konu düşünülebilir. Söz konusu madde de, gerçek ve tüzel kişilerin bu kısım gereğince muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karnelerini muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmeye mecbur oldukları belirtilmektedir. Bu nedenle kullanılmayan belgelerin mükelleflerce ilgili vergi dairesi veya inceleme elemanları tarafından ancak yazılı olarak istenmesi halinde, mükelleflerce ibraz zorunluluğu doğmaktadır. Aksi takdirde bu belgelerin mükelleflerce, kendiliğinden ilgili vergi dairesine ibraz etme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

IV - KULLANILMAYAN BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİ RE'SEN TAKDİR NEDENİ SAYILIR MI?

Mükelleflerin kullanmadıkları belgeleri işini terk etmeleri nedeniyle kendiliğinden vergi dairesine ibraz etmemeleri ve ilgili vergi dairesi veya inceleme elemanları tarafından istenmesine rağmen söz konusu belgelerin ibraz edilmemesi veya eksik ibraz edilmesi durumunda bu belgelerin işi terk ettikten sonra kullanıldığının somut olarak tespit edilememesi hali, V.U.K.'nın 30'ncü maddesi uyarınca re'sen matrah takdirini gerektirir mi?

Bilindiği gibi V.U.K.'nın 30'ncü maddesinde, belgelerin inceleme yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni olarak sayılmamıştır. Ancak, tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmının ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni olarak belirtilmiştir. Fakat her ne kadar belgelerin ibraz edilmemesi re'sen takdir nedeni olarak belirtilmemiş olsa da, bizce kanuni defter kayıtlarını tevsik eden belgelerin incelemeye yetkili olanlara ibraz edilmemesini; VUK'nun 30/4'ncü maddesi uyarınca, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan olduğu düşüncesiyle re'sen takdir nedeni olarak kabul etmek gerekir. İşini terkeden mükelleflerin kullanılmayan belgelerini ilgili vergi dairesine ibraz edilmemesini bu kapsamda re'sen takdir nedeni olarak kabul etmek mümkün değildir. Çünkü vergi dairesinde sadece Müdür'ün inceleme yetkisi bulunmaktadır. Bu nedenle ancak Vergi Dairesi Müdürü adına mükelleften defter ve belgelerinin istenmesi ve karşılaştırma yapmak suretiyle kullanılmayan belgelerin, herhangi bir şekilde mükellef veya başkaları tarafından kullanıldığının tesbiti halinde re'sen takdir yoluna gidilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Yoksa işi terk eden mükelleflerin kullanılmayan belgelerini kendiliğinden vergi dairesine ibraz

etmemeleri veya vergi dairesi tarafından istenmesine rağmen ibraz edilmemesi halinde re'sen matrah takdirine gidilmesinin yasal dayanağı bulunmamaktadır.

Nitekim, Danıştay Yedinci Daire'nin 15.11.1993 tarih ve 1990/2282 esas no, 1993/4709 sayılı kararında, yetkili matbaaca bastırılan ve muhafazası mecburi faturaların muhafaza süresi içinde incelemeye yetkili elemana ibraz edilmemesi halinde re'sen takdir sebebinin varlığının kabulü gerektiği, ancak bu hususun faturaların tamamının kullanıldığına karine teşkil etmemesi yanında, gelişigüzel matrah takdirine de cevaz vermeyeceği belirtilmektedir.

V - SONUÇ ve ÖNERİLER

İşini terk eden mükelleflerin, noter tasdikli veya anlaşmalı matbaalar tarafından basılan ve kullanılmayan belgelerin ilgili vergi dairesine mükelleflerce kendiliğinden ibraz etmeleri konusunda, ne bu belgelerin basım ve dağıtım hakkında yayınlana yönetmelikte ne de konuya ilişkin yayınlanan diğer Tebliğlerde açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle sözkonusu kullanılmayan belgeler bazı mükellefler tarafından işi terk ettikten sonra vergi dairesine ibraz ve iade edilmeyip, mükellef veya başka kişiler tarafından sahte belge olarak kullanmak veya kullanılmak suretiyle önemli ölçüde vergi kayıp ve kaçacağına sebep olmaktadır. Ayrıca işini terk eden mükelleflerin kullanılmayan belgelerini ilgili vergi dairesine ibraz etmemeleri veya eksik ibraz etmeleri halinde dönem matrahının re'sen takdiri için Takdir Komisyonu'na veya incelemeye sevk edilmekle, yasal dayanağı olmayan bir işlem yapıldığı gibi Takdir Komisyonları ve inceleme elemanlarına gereksiz yere işyükü yaratılmaktadır.

İşte bütün bunların önlenmesi açısından, öncelikle söz konusu kullanılmayan belgelerin mükellefler tarafından işi bırakma dilekçesiyle birlikte ilgili vergi dairesine herhangi bir yazılı isteme gerek kalmadan ibraz ve iade edilmesi konusunda zorunluluk ve bu zorunluluğun yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi halinde cezai müeyyideler uygulanması yolunda yasal düzenlemeler getirilmesi gerektiği görülmektedir. En azından kullanılmayan belgelerin ilgili vergi dairesine ibraz ve iade ödevinin yerine getirilmemesi fiili, V.U.K.'nın 344'ncü maddesinin 6 nı bent hükmü içerisinde alınarak, bu yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler hakkında, Kaçakçılık veya Kaçakçılığa Teşebbüs suçu kapsamında işlem yapılması yolunda cezai yaptırımlar getirilebilir.