

**KAYBOLAN
BELGELERE
YÖNELİK
VERGİ
İNCELEMESİNDE
SON
DURUM**



Mesut HIŞİL
Vergi Denetmeni

I- GİRİŞ

Vergi Kayıp ve kaçığını önleme amacına yönelik çabalar kendisini kanun değişikliği olarak göstermektedir. Anayasa gereği vergi, kanunla getirilip kaldırılması gerektiği için, bu tür değişikliklerin kanunla düzenlenmesi zorunluluk arz etmektedir.

Vergi Usul Kanununa göre mükelleflerin ödevleri

- Bildirmeler (İşe başlama ve bırakma ve değişikliklerin bildirilmesi)
- Defter tutmak
- Vesika düzenlemek
- Muhafaza ve ibraz

yukarda belirtildiği üzere dört ana başlıkta toplanmıştır. Maliye Bakanlığına tanınan mükerrer 257'inci madde gereği 1985 yılından itibaren vesikalar noter tasdikli veya antlaşmalı matbaaya bastırılmak suretiyle kullanılmaya başlanılmıştır. Bakanlık 1985 yılından itibaren çeşitli nedenlerden dolayı özellikle işlerini terk ettikleri halde bazı belgeleri vergi dairesine ibraz edemeyenlerin vergi incelemesine sevki yapılması şeklinde görüş bildirilmiş ancak yapılacak inceleme ile ilgili sınırlar, amaçlar ve uygulanacak yaptırımlar yeterince sağlıklı tesbit edilmediğinden mükellefler nezdinde zaman zaman gereksiz ağır idari önlemler uygulanagelmıştır. Ancak bu konuda

yapılan uygulamada zaman içerisinde değişikliğe uğramış olup bu husus yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

II- BELGELERİNİN KAYBOLDUĞUNUN TESBİTİ

A- Belgelerin Tasdiki veya Anlaşmalı Matbaalara Bastırılması :

Mükelleflerin ticari, zirai ve mesleki işlemleri gereği kanunen düzenlemek zorunda buldukları evraklara belge (vesika) denilmektedir. Vergi Usul Kanununda mükelleflerin düzenleyeceği vesikalar belirtilmiştir. Bunlar;

Fatura, perakende satış vesikaları (perakende satış fişleri, makinalı kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri), Gider pusulası, Müstahsil makbuzu, Serbest Meslek Makbuzu, Sevk irsaliyesi, Taşıma irsaliyesi, Yolcu listesi, Günlük Müşteri Listesi, Ücret bordrosu olarak belirtilmiştir. Bu belgelerden ücret bordrosu hariç diğer belgeler,

"Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basımı ve dağıtımı hakkında yönetmelik" hükümleri gereği vesikaların notere onaylatmak veya anlaşmalı matbaalara bastırılmak suretiyle kullanılması gerekmektedir. Keza Bakanlığa tanınan yetki gereği VUK'nun Genel tebliğleri ile bazı belgelerin (vesikaların) noter tasdiki veya anlaşmalı matbaalara bastırılma zorunluluğu getirilmiş olup bu belgeler aşağıdadır.

- Ambar tesellüm fişi (VUK Genel Tebliği Sıra No: 173)
- Adisyon (VUK'nunu Genel Tebliği Sıra No: 185)
- Doktor Reçetesi (VUK nunu genel tebliğ sıra no : 191)
- Adisyon tipi PSF (VUK nunu genel tebliğ sıra no : 209)
- İrsaliyeli fatura (VUK nunu genel tebliğ sıra no : 211)
- Döviz alım ve satım belgeleri (VUK nunu genel tebliğ sıra no : 226)
- Banka Dekontları, Sigorta poliçeleri, aracı kurumlar işlem sonuç formları, ödünç sözleşmeleri

Belirtilen belgeler (Banka dekontları, aracı kurumlar işlem sonuç formları hariç) notere tasdik ettirilmek veya anlaşmalı matbaaya bastırılmadan önce Matbaa İşleticileri ve noterler, mükelleflerden belge bastırılmalarında veya tasdik ettirmelerinde sakınca bulunmadığına dair vergi dairesince tanzim edilmiş yazıyı ibraz etmelerini talep edeceklerdir. Noter ve anlaşmalı matbaa basımı yapılan veya tasdiki yapılan belgelerin durumunu belirten bilgi formunu bu işlemin yapıp mükellefe teslim edilmesinden itibaren teslim tarihini takip

eden ayın 15'inci günü akşamına kadar birer örneğini vergi dairesine ve Defterdarlığa göndermek zorundadırlar.

B- Bastırılan Belgelerin İptali İşlemleri :

Mükelleflerce işin bırakılması esnasında daha önceden anlaşmalı matbaa veya notere tasdik ettirilen belgelerin kullanılmayanları iptali işlemi mükellefin bağlı olduğu vergi dairelerince yapılması gerekmektedir.

Bu konuda vergi daireleri işlem yönergesinde ifade edilen cümle aynen aşağıda belirtilmiştir.

"İşini bıraktığını bildiren mükelleflerden, kullanılan belgelerin en son ciltleri ile kullanılmamış olarak ellerinde kalan belgelerin ciltlerinin ibrazı istenir. Mükellefler tarafından ibraz edilen kullanılan en son belgelerin, türü, son düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası ile iptal edilecek belgelerin ilk seri ve sıra numarası, son seri ve sıra numarası, mükellef imzasının yer aldığı iki nüsha düzenlenecek tutanakla tesbit edilir. Tutanakla tesbit edilen numaralar ile anlaşmalı matbaa işleticileri ve noterler tarafından gönderilen bilgi formları karşılaştırılır, eksik belge ibraz eden mükellefler incelemeye sevk edilir. İptale ilişkin olarak düzenlenen tutanağın bir nüshası muhafaza edilmek üzere mükellefe verilir."

C- Belgelerin Kaybolma Halinin Tesbiti :

1- İşin bırakılması halinde yapılan tesbit :

Yazımızın II/B bölümünde belirtildiği üzere mükelleflerce kullanılan belgelerin ibraz edilememesi hali, genelde işi bırakan mükelleflerin boş ve kullanılmamış vesikalarının iptal esnasında daha önce basımı yapılan belgelerin ibraz edilmemesinden kaynaklanmaktadır.

2- Kendiliğinden Bildirilmesi Halinde Yapılan Tesbit :

Mükelleflerce basımı yapılan belgelerin çeşitli nedenlerle kaybolması, bulunamaması hallerinde (Örn: çalınma, düşürme, yangın ve su basma hali vb.) mükelleflerce durum vergi dairesine bildirilebilmektedir. Bu durumlarda mükellefler iyiniyetlerinin bir göstergesi olarak bu durumu tevsik eden gazete ilanı, mahkeme kararı, polis veya zabıta tarafından tutulan ispat edici belgeleri dilekçelerine ek olarak vergi dairesine verebilmektedir.

Ç- İncelemelerde Yapılan Tesbit :

Vergi incelemesi veya kesilen bir faturanın gerçek durumu içerip içermediğine yönelik sınırlı vergi incelemelerinde (karşıt inceleme) mükelleflerce

bastırılmış belgelerin ibraz edilememesi halleri mevcut olabilmektedir. Mükellef bu eylemini kasten yapabildiği gibi ticari işlemlerinin yoğunluğu veya çok fazla olan belgelerin 5 yıl süreyle muhafaza edilebilmesi zorunluluğunun getirdiği işyerindeki fiziki yetersizlik sebebiyle evrakların karışmasından veya düzensiz muhafaza edilmesinde kaynaklanan kaybolma hali nedeniyle ibraz edemeyebilmektedirler.

III- KAYBOLAN BELGELERE YÖNELİK VERĐİ İNCELEMESİ

A- BU TÜR VERĐİ İNCELEMELERİNDE İZLENEN YÖNTEM :

Kaybolan belgelere yönelik vergi incelemesi ile ilgili usul ve esaslar hakkında bakanlık makamınca;

29.6.1987 gün ve koor 2262101/46196 sayılı yazı

9.8.1989 gün ve koor 1989/6 sayılı KDV iç genelgesi

10.6.1991 gün ve 1991/4 sayılı KDV iç genelgesi

14.5.1991 gün ve 1991/3 sayılı vergi denetim ve koor. iç genelgesi

7.11.1991 gün ve VUK-IV-210012-1-06-80025 sayılı yazı ile

uygulamaya yön verilmiştir.

Yazımızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere mükelleflerin ödevlerinden biri de muhafaza ve ibraz ödevidir. Bu ödevin gereği olarak işi terk eden mükelleflerin kullandığı en son belgelerin türü, son düzenleme tarihi seri ve sıra numarası mükellef imzasının bulunduğu bir tutanakla vergi dairesince tesbit edileceği, eksik belge ibraz edenlerin incelemeye sevk edileceği Vergi Daireleri işlem yönergesinde belirtilmiştir.

Kayıp belge olayı büyük çoğunlukla mükellefler işlemini terk ettikleri sırada vergi dairesinin kullanılmış ve kullanılmamış belgelerin ibrazını mükelleflerden istedikleri sırada tesbit edilebilmektedir. Keza yapılan incelemelerde (karşıt inceleme ve KDV iadesine yönelik incelemeler dahil) bu durumun tesbiti sözkonusu olabilmektedir. Bu şekilde yapılan tesbit sonucu gelir ve kurumlar vergisi yönünden ilave tarhiyatı gerektirecek hususların bulunmadığı anlaşıldığında gelir ve kurumlar vergisi yönünden mükellef beyanı aynen takdir edilme yoluna gidilmektedir. Keza KDV kanununun 29 ve 34. maddeleri gereğince KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi;

- Fatura ve benzeri belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmesi,

- Bu belgelerin kanuni defterlerde kayıt edilmesi gerekmekte olduğundan

inceleme KDV iadesinden dolayı yapılmaktaysa iade işlemi yerine getirilmemekte, kaybolan belgelere yönelik vergi incelemelerinde ise mükellefin KDV beyanlarındaki indirim konusu yaptığı KDV ler reddedilerek cezalı tarhiyat yoluna gidilmektedir. Kaybolma halinin belgelendiği mahkeme kararının inceleme esnasında tevsik edilmesi halinde ise tarhiyat yine öne- rilmekte ancak VUK 373'üncü maddesi gereği ceza aranılmayıp tarh olunacak vergiye VUK'nun 112 maddesi gereği gecikme faizi istenilmektedir. Keza vergi ziyayı oluşsun veya oluşmasının mükelleflerin herhangi bir belgesini ör- neğin tek bir sevk irsaliyesi yaprağını kaybetmiş, olması halinde bile VUK'nunu 143 sıra nolu genel tebliğ gereğince haklarında suç duyurusu ra- poru yazılabilmektedir.

B- KAYBOLAN BELGELERE YÖNELİK VERGİ İNCELEMESİNE GETİRİLEN ELEŞTİRİLER :

Kaybolan belgelere yönelik vergi incelemelerine çeşitli eleştiriler ge- tirilmektedir. Bu eleştiriler özetle;

1- Ekonomik ve mali sıkıntılar nedeniyle işlerini kapatan ve bu du- rumunda vergi dairesine bildiren ancak çeşitli nedenlerle bir kısım kanuni vesikalarını ibraz edemeyen (gider pusulası, psv, sevk irsaliyesi, fatura, serbest meslek makbuzu vb.) mükelleflerin incelemeye alınarak, sırf bu gerekçelerle verdiği KDV beyanlarındaki KDV indirimlerinin reddedilmesi ve haklarında 143 sıra numaralı tebliğ gereği vergi ziyayı oluşup oluşmadığına bakılmaksızın haklarında VUK'nun 359'uncu maddesi gereği kaçakçılık suçu raporu dü- zenlenmesi halinin gereksiz olduğu bu tür ağır yaptırımların uygulanması ye- rine kasıtlı olmadığı ispat edilemeyen bu tür kaybolma halinin hesap veya mu- amelelerin doğruluk veya açıklığını bozmamak şartıyla VUK'nun 352-II/8 maddesi gereği ikinci derece usulsüzlük cezası ile yetinilmesinin daha uygun olacağı,

2- Yoğun iktisadi ve ticari faaliyetler nedeniyle çeşitli nedenlerle bazı evrak ve vesikaların kaybolması veya unutulması mümkün olup bu hususu çeşitli emarelerle telafi etmeye çalışan mükelleflerin (gazeteye ilan verilmesi, bu hu- susu kendiliğinden vergi dairesine dilekçe ile bildirilmesi vb) yukarıda be- lirtilen ağır yaptırımlara tabi tutulmalarının uygun düşmediği,

3- VUK'nun 232'nci maddesi gereği mükelleflerin işleri gereği ticarete konu mal ve hizmet alımları mutlaka fatura alınmak suretiyle belgelenmekte olduğundan nihai tüketici konumunda olan kişilere mükelleflerce dü- zenlenerek verilen perakende satış fişi ile vergi ziyasının oluşmasında herhangi bir önemi bulunmayan müstahsil makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi,

yolcu listesi, günlük müşteri listesi, taşıma irsaliyesi vb. gibi belgelerin kaybolduğunu bildiren mükelleflerden sadece fatura ve serbest meslek makbuzunu kaybettığını bildirenlerin incelemeye alınmasının daha uygun olacağı böylelikle zaten sınırlı sayıda istihdam edilen vergi inceleme elemanlarının mesaisinden daha verimli istifade edileceği,

4- Kaybolan belgelere yönelik olarak mükellefler nezdinde VUK'nun 344/6. maddesi gereği suç duyurusu raporu (kaçakçılık suçu işlendiğine dair) ile vergi inceleme raporu yazılabilmesi için belgeleri kötü amaçlı kullanılıp kullanılmadığının inceleme elemanınca tesbit edilmesi koşulunun aranması gerektiği, böyle bir durumun oluşmadığı hallerde sırf belgelerin kaybolduğu gerekçesiyle mükellefler nezdinde dayanaktan noksan genel ve soyut ifadeler kullanılmak suretiyle matrah ve matrah farkının tesis edilmesi ile kastın varlığı olmaksızın suç duyurusu raporu yazılmasının Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 26.10.1987 tarih ve 70053 sayılı yazının gereğince uygun olmayacağı,(x)

5- 1.1.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4008 sayılı kanunla değiştirilen VUK'nun 344 ve 359'uncu maddelerin gerekçesinde kaçakçılık suçunun oluşabilmesi için mükelleflerin bilerek ve isteyerek vergi ziyana sebebiyet verilmesi yani kastın varlığının gerekli olduğu, halbuki Mükelleflerin işlerinden kaynaklanan yoğunluk ve unutkanlık nedeniyle bir kısım vesikalarını kaybetmeleri halinin kasıtlı olarak işlenmediğinin kabulü halinde mükellefler hakkında kaçakçılık suçu raporu ve başkaca bir tenkit konusu bulunamayıp vergi inceleme raporu yazılarak indirim konusu edilen KDV'lerin reddedilmesinin uygun olmayacağı, ifade ve iddiaları ileri sürülmektedir.

C- KAYBOLAN BELGELERE YÖNELİK VERGİ İNCELEMELERİ İÇİN GETİRİLEN YENİ İDARİ DÜZENLEMELER :

Yazımızın yukarda bölümlerinde açıklandığı üzere kaybolan belgelere yönelik vergi incelemesinden amaç bu belgelerin kötü niyetle kullanılıp kullanılmadığının tesbiti ile bu suçların önüne geçilmesine yönelik olarak bu davranışı tesbit edilen Vergi Mükelleflerinin adli mahkemelerde yargılanmasının sağlanmasıdır.

(x) İlgili yazı Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı'na hitaben yazılmış olup, ilgili yazının 1'inci maddesi aynen şöyledir:

"Yapılan incelemelerinde re'sen takdir nedenlerinin bulunması halinde, re'sen vergi tarhını gerektiren matrah veya matrah farklarının vergi usul kanununun 3'üncü maddesindeki hükümlere paralel olarak inceleme elemanları tarafından iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyan ekonomik gerçeklerle ve ticari teamüllerle bağdaşan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olarak her türlü delille tesbit edilebileceği, belirlenen bu çerçevede dayanaktan yoksun, genel ve soyut ifadeler kullanılmak suretiyle matrah ve matrah farkı tesis edilemeyeceği"

Bu durumun saptanmasında tabiki Vergi İncelemesine yetkili görevlilerce tesbit edilecektir. Yapılacak incelemelerde mükelleflerin kasıtlı davranışlarının olup olmadığına bakılmaksızın sadece bazı vesikalarının kaybolduğu gerekçesiyle ağır yaptırımlara maruz kalması uygun olmayacaktır. Keza ticari hayatta yüksek meblağlar düzenlemesine imkan veren vesikalar sadece fatura ve serbest meslek makbuzu iken, nihai tüketici konumunda olan kişilere vergi mükelleflerince düzenlenerek verilen perakende satış fişi ile vergi ziyanının oluşmasında herhangi bir önemi bulunmayan gider pusulası (mükelleflerin kendilerince düzenlenmekte ve kendi yasal defterlerine işlenmektedir.) Sevki irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi, taşıma irsaliyesi vb.ninde kaybolması halinin tesbiti durumunda bu gerekçe ile mükelleflerin incelemeye tabi tutulması, sınırlı sayıda olan vergi inceleme elemanlarının mesailerinin gereksiz yere verimsiz işlerle uğraşmalarına sebebiyet verecektir. Bu durumu gözealan vergi idaresi kaybolan belgelere yönelik vergi incelemelerinde sadece fatura ve serbest meslek makbuzuna yönelik kaybolma hali ile sınırlı vergi incelemesi yapılmasını, uygun görmüştür(x). Fatura ve serbest meslek makbuzu dışındaki işletme hasılatını belgeleyen perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma biletlerinin kaybolma hali ile ilgili matrah takdir işlemleri vergi dairelerince takdir komisyonları aracı kılınarak sonuçlandırılacaktır (xx).

Fatura ve Serbest Meslek Makbuzu dışındaki diğer belgeler ile yapılan Vergi incelemesi esnasında fatura ve serbest meslek makbuzunun kötü amaçla kullanılmadığının boş olarak kaybolduğunun tesbiti halinde 352/II-8 bendi gereğince mükellef hakkında ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi ile yetinilecek ayrıca mükellef hakkında kaçakçılık suç duyurusu raporu ve dönem KDV indirimlerinin geri tahsil edilmesi önerilmeyecektir.

Kaybolan Fatura ve Serbest Meslek Makbuzuna yönelik vergi incelemelerinde yukarıdaki açıklamaların uygulanabilmesi için istenen yıla ilişkin kanuni defterler ile gider ve gelir belgelerinin inceleme elemanına ibraz edilmesi, kullanılmadan boş olarak kaybolan belgelerin vergi dairesine mükellefçe önceden bildirilmesi gazete ilanı verilmek suretiyle belgelerin kaybolduğunun ilan yoluyla duyurulması veya boş olarak kaybolduğunu kanaatine varılan belgelerin kötü amaçla kullanılmadığının inceleme elemanınca tesbit edilmesi gerekmektedir.

Kaybolan belgelere yönelik Vergi İncelemelerinde yukarıda özetlediğimiz görüş yargı organlarınca verilen kararlara da uygun düşmektedir. Bazı yargı organlarınca verilen kararlar aşağıya alınmıştır.

(x) Ankara Defterdarlığının 1 Mayıs 1995 tarih ve 8129 sayılı yazısı (Vergi Raporu Dergisi Sayı 17)

(xx) Ankara Defterdarlığının 1 Mayıs 1995 tarih ve 6307 sayılı yazısı (Vergi Raporu Dergisi Sayı 16)

Danıştay Üçüncü Dairesinin Esas No: 1994/156; Karar No: 1994/4228

Sayı Karar Özeti : Re'sen takdir yoluna başvurulabilmesi için haklı nedenlerin olması mutlaka matrah farkı takdirini gerektirmez. Matrah farkının somut bir dayanağının olması gerekir. Varsayma dayalı olarak matrah farkı belirlenemez (Yaklaşım Dergisi, Sayı : 29).

Danıştay Dördüncü Dairesinin Esas No: 1994/3982; Karar No: 1995/4329

Sayı Karar Özeti : Taşıma irsaliyesi düzenlenmeden eşya nakledildiği ve bedelinin kayıt dışı bırakıldığı yolunda yapılmış bir tesbit bulunmadığı sürece böyle bir tesbit yapılmadan kaybolan fatura cildinin hasılat olarak yazılan sahifeler dışındaki tüm sahifelerin kullanıldığı varsayımı ile gereğince matrah farkı tesbitinde isabet yoktur (Yaklaşım Dergisi Sayı : 37).

Yargıtay Dokuzunca Ceza Dairesi Esas No: 1995/646; Karar No: 1995/4599

Sayı Karar Özeti : Defter ve belgeleri ibraz etmemek, mutlaka vergi ziyanının var olduğunu göstermez. Kaçakçılık suçunun varlığı için kastın varlığını ortaya koyacak vergi ziyanının var olması gerekir (Yaklaşım Dergisi Sayı : 34).

IV- SONUÇ :

İşin bırakılması halinde kaybolan belgelere yönelik vergi incelemesi yapılacak vergi daireleri işlem yönergesinde belirtilmektedir. Ancak yazımızın yukarıda açıklanıp belirtildiği üzere bu tür vesika kaybı incelemelerinden sadece fatura ve serbest meslek makbuzu kayıpları Maliye İnceleme elemanlarınca incelenilmesi, mükelleflerin hasılatını belgeleyen diğer vesikalar için matrah takdir işlemleri takdir komisyonları marifetiyle sonuçlandırılması gerekmektedir.

Fatura ve Serbest Meslek Makbuzu kayıplarına yönelik vergi incelemelerinde, kanunen tutulması gereken ticari defterler ile gider ve gelir belgelerinin inceleme elemanına ibraz edilmesi ve bu belgelerin kötü amaçla (sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olarak düzenlenmediğinin) kullanılmaması koşulu ile boş olarak kaybolduğu kanaati oluşması halinde; matrah takdiri, indirilecek dönem KDV lerinin reddi ve kaçakçılık suçu raporu yazılmasına gerek olmaksızın Mükellef hakkında sadece VUK'nun 352/II-8'inci bend gereği ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi ile yetinilmesi gerekmektedir. Belirtilen durum yargı kararlarında uygun düşmesi nedeniyle bu şekilde oluşturulan idari düşünce ve uygulamanın devamının sağlanarak iyi niyetli mükelleflerin vesika kaybı nedeniyle gereksiz yere ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları önlenecektir.