

KAYBOLAN BELGELERE YÖNELİK VERGİ İNCELENMESİNDE SON DURUM

Mesut HIŞIL*

I- Giriş

Dergimizin Nisan-Mayıs 1996 döneminde yayınlanan 22. sayısında bu konuda bir makale yayımlanmışsa da aradan geçen süre içerisinde yazılan vergi inceleme raporuna istinaden yargı mercilerine başvuran, mükelleflerin yarattıkları ihtilaflar sonucu verilen yargı kararları bu tür incelemelerde vergi inceleme elemanlarına ışık tutacak nitelik ve devamlılık kazanmıştır.

Biz bu yazımızda kaybolan belgelere yönelik vergi incelemelerinde idarenin yaptığı uygulamalar ve bu konuda verilen yargı kararları da dikkate alınarak konuyu toparlamaya çalışacağız.

II- KAYBOLAN BELGELERE YÖNELİK VERGİ İNCELEMESİNDE VERGİ İDARESİ UYGULAMALARI

A- Belgelerin Tasdiki veya Anlaşmalı Matbaalara Bastırılması :

Maliye Bakanlığı'na VUK'nun mükerrer 257'nci madde gereği verilen yetkiye istinaden 1985 yılından itibaren vesikalar noter tasdikli veya anlaşmalı matbaaya bastırılmak suretiyle kullanılmaya başlanılmıştır.

Mükelleflerin, ticari, zirai ve mesleki işlemleri gereği kanunen düzenlemek zorunda buldukları evraklara belge (vesika) denilmektedir. Vesikalar VUK'da fatura, perakende satış vesikaları (parekende satış fişleri, makinalı kasaların kayıt ruloları, giriş ve yolcu taşıma biletleri) gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, ücret bordrosu olarak belirtilmiştir. Bu belgelerden ücret bordrosu hariç diğer belgelerin,

"Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basımı ve dağıtımı hakkında yönetmelik" hükümleri gereği notere onaylatılmak veya anlaşmalı matbaalara bastırılmak suretiyle kullanılması ge-

(*) Vergi Denetmeni

rekmedir. Keza Bakanlığa tanınan yetkiye istinaden çıkarılan VUK genel tebliği ile bazı belgeler (vesikalar) için noter tasdiki veya anlaşmalı matbaalara bastırılma zorunluluğu getirilmiş olup bu belgeler aşağıdadır.

- Ambar tesellüm fişi (VUK genel tebliği sıra no 173)

- Adisyon (VUK genel tebliği sıra no 185)

- Doktor reçetesi (VUK genel tebliği sıra no 191)

- Adisyon tipi PSF (VUK genel tebliği sıra no 209)

- İrsaliyeli fatura (VUK genel tebliği sıra no 211)

- Döviz alım ve satım belgeleri (VUK genel tebliği sıra no 226)

- Banka dekontları, sigorta poliçeleri, aracı kurumlar işlemsonuç formları, ödünç sözleşmeleri.

Belirtilen belgeler (Banka dekontları, aracı kurumlar işlem sonuç formları hariç) notere tasdik ettirilmeden veya anlaşmalı matbaaya bastırılmadan önce matbaa işleticileri ve noterler mükelleflerden belge bastırmalarında veya tasdik ettirmelerinde bir sakınca bulunmadığına dair vergi dairesince tanzim edilmiş yazıyı ibraz etmelerini talep edeceklerdir. Noterler veya anlaşmalı matbaalar basımını veya tasdikini yaptıkları belgelerin durumunu belirten bilgi formunun birer örneğini basımı yapılan belgelerin mükellefe teslim tarihini takip eden ayın 15.

günü akşamına kadar vergi dairesine ve defterdarlığa göndermek zorundadırlar.

B- Belgelerin Kaybolma Halinin Tespiti :

1- İşin bırakılması halinde yapılan tespit :

Yazımızın II/A bölümünde belirtilen belgelerden kullanılmayanların işin bırakılması esnasında mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilerek iptalinin sağlanması gerekmektedir. Konuya ilişkin vergi daireleri işlem yönergesinde aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir.

"İş bıraktığını bildiren mükelleflerden, kullanılan belgelerin en son ciltleri ile kullanılmamış olarak ellerinde kalan belgelerin ibrazı istenir. mükellefler tarafından ibraz edilip 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 tespit edilir. Tutanakla tespit edilen numaralar ile anlaşmalı matbaa işleticileri ve noterler tarafından gönderilen bilgi formları karşılaştırılır, eksik belge ibraz eden mükelleflerle incelemeye sevk edilir. İptale ilişkin olarak düzenlenen tutanağın bir nüshası muhafaza edilmek üzere mükellefe verilir."

2- Kendiliğinden bildirilmesi halinde yapılan tespit :

Mükelleflerce basımı yapılan be-

gelerin çeşitli nedenlerle kaybolması, bulunamaması hallerinde (örn; çalınma, yanma, su basması v.b.) mükelleflerce durum vergi dairesine bildirilebilmektedir. Bu durumlarda mükellefler iyi niyetlerinin 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.

Mükelleflerin defter ve belgelerini zayi etmeleri durumunda hangi halde mahkeme kararı alabilecekleri ile müracaat süresi TTK'nunun 68. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ilgili kanun maddesinde yer alan hüküm aşağıdadır.

"Bir tacirin saklamakla mükellef olduğu defter ve kağıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa, tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmesinin bağlı bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır.

3- İncelemelerde yapılan tespit:

Vergi incelemesi veya kesilen bir faturanın gerçek durumu içerip içermediğine yönelik sınırlı vergi incelemelerinde (karşıt inceleme) mükelleflerce bastırılmış belgelerin ibraz edilememesi mükellefçe kasten yapılabildiği gibi bu duruma ticari işlemlerinin yoğunluğu veya yer darlığı nedeniyle belgelerin düzenli mu-

hafaza edilmesi de neden olabilmektedir.

III-KAYBOLAN BELGELERE YÖNELİK VERGİ İNCELEMESİ :

A- Bu Tür Vergi İncelemelerine Yönelik Kanuni Düzenlemeler :

Mükelleflerin ödevlerinden birisi de muhafaza ve ibraz ödevidir (VUK madde 253, 256).

Bu ödevin gereği olarak işi terk eden mükelleflerden vergi dairesine eksik belge ibraz edenler ile bu durumu mahkeme kararına bağlamayan mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemelerinde izlenmesi gereken kanuni yöntem aşağıdadır.

Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden ilave tarhiyat gerektirecek hususların bulunmadığı anlaşıldığında mükellef beyanları aynen takdir edilmekte ancak KDV kanununun 29 ve 34. maddeleri gereğince KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için;

- Fatura ve benzeri belgelerde KDV'nin ayrıca gösterilmesi,

- Bu belgelerin kanuni defterlere kayıt edilmesi, gerektiğinde inceleme KDV iadesinden dolayı yapılmıyorsa 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 tarhiyat yine önerilmekte ancak VUK'nun 373'üncü maddesi gereği ceza aranılmayıp tarh olunacak vergiyse VUK'un 112. maddesi gereği gecikme faizi istenilmekte, vergi ziyası oluşsun veya oluşmasını mükellef hakkında kaçakçılık suçu yazılabilmektedir. (143 seri numaralı VUK genel tebliği)

Ancak kanuni düzenlemeler bu şekilde olmakla birlikte bu şekilde ağır yaptırımların mükellef nezdinde uygulanması kasıtlı davranışları bulunmayan mükellefleri zor duruma düşürdüğü göz önüne alınarak vergi idaresi sadece belgelerini kaybeden mükellefler nezdinde esneklik getirmiştir. Buna göre,

"Fatura ve serbest makbuzu dışındaki işletme hasılatını belgeleyen, perakende satış fişi, giriş ve yolcu taşıma biletlerinin kaybolma hali ile ilgili takdir işlemleri vergi dairelerince takdir komisyonları aracı kılınarak sonuçlandırılacaktır. Fatura ve serbest makbuzunun kaybolması halinde buna yönelik vergi incelemesi yapılacaktır. Ancak fatura ve serbest makbuzunun kötü amaçlı kullanılmadığının boş olarak kaybolduğunun tespiti 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 reddedilerek geri tahsil edilmesi

önerilmeyecektir. Yapılan incelemelerde belirtilen 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 duyurulması veya boş olarak kaybolduğu kanaatine varılan belgelerin kötü amaçla kullanılmadığının inceleme elemanınca tesbit edilmesi gerekmektedir. (*)

Bu tür incelemelerde vergi idaresince 21.8.1996 tarih ve 12028 sayılı yazıyla yapılan diğer bir düzenlemede ise;

"Faal mükelleflerden yangın, su basması, çalınma gibi şüphe arz edecek nedenlerden dolayı defter ve belgelerinin (fatura ve serbest meslek makbuzu) zayi olduğunu iddia edenlerin incelenmesinin Vergi Denetmenleri tarafından"

İşini terk sırasında belgeleri (fatura ve serbest meslek makbuzu da dahil) kısmen veya tamamen zayi olduğu ortaya çıkan mükelleflere ilişkin incelemenin ise (mükellef hazır vergi dairesine gitmişken adresde bulunamama gibi problemin yaşanmaması için) vergi dairesi tarama kontrol servisi vasıtasıyla sonuçlandırılması gerekmektedir."(**)

Bu şekildeki düzenleme ile vergi

(*) Ankara Defterdarlığının 1 Mayıs 1995 tarih ve 8129, 6307 sayılı yazıları (Vergi Raporu Der-gisi 16 ve 17. sayıları)

(**) Ankara Defterdarlığının yazısı.

inceleme elemanlarının iş yükü azaltılarak kasıtlı olabilecek belge kayıpları üzerinde inceleme yapılmasına yönelik çabalar yoğunlaştırılmıştır.

Konuyla ilgili merkezi vergi idaresinin 26.10.1987 tarih ve 70053 sayılı yazısında :

"Yapılan vergi incelemelerinde re'sen takdir nedenlerinin bulunması halinde, re'sen vergi tarhını gerektiren matrah veya matrah farklarının VUK'nun 3. 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 tespit edilebileceği, belirlenen bu çerçevede dışında dayanaktan yoksun genel ve soyut ifadeler kullanılmak suretiyle matrah ve matrah farkı tesis edilemeyeceği" görüşlerine yer verilmiştir. Yüksek yargı organlarıncı verilen kararlarda belirtilen görüş ve uygulamaları teyit eder nitelikte olup, önemli gördüğümüz yargı kararları aşağıya alınmıştır.

B- Konuya İlişkin Yargı Kararları

- Dn. 4. daire E:1991/2697 K.No: 1993/2730

Kaybolduğu idareye bildirilen faturaların kaybolmayıp emtia satışında kullanıldığı somut biçimde kanıtlanmadan inceleme raporuyla saptanan fark üzerinden salınan tarhiyat yasaya uygun değildir.

- Dn. 4. daire E:1994/3982 K.No: 1995/4329

Taşıma irsaliyesi düzenlenmeden

eşya nakledildiği ve bedelinin kayıt dışı bırakıldığı yolunda yapılmış bir tespit bulunmadığı sürece böyle bir tespit yapılmadan kaybolan fatura cildinin hasılat olarak yazılan sahifeler dışındaki tüm sahifelerin kullanıldığı varsayımı gereğince matrah farkı tesbitinde yasal isabet yoktur.

- Dn. 4. daire E: 1996/841 K.No: 1997/87

Faturaların bir yada birkaç cildinin kaybolması, hiçbir zaman arzu edilmemekle birlikte, zaman zaman karşılaşılabilen bir durumdur. Fatura cildinin kaybedilmesi nedeniyle ibraz edilmemesi re'sen takdir nedenidir. Ancak bu faturaların başkalarının kayıtlarına intikal ettirildiğinin veya satılan mal karşılığı verildiğinin faturalar ele geçirilmek suretiyle kanıtlanması gerekir. Bu durum kanıtlanmadıkça satılan mal karşılığı düzenlendiğini kabul etmek mümkün değildir.

- Dn. 11. daire E:1995/1255 K.No: 1995/1102

Yasal defter ve belgelerin kaybolması ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Mükellefler ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları tanımak ve bilmek zorunda olduğundan, mükelleflerin bu kişileri belirtmesi ve alışlarını ispat etmesi halinde ispat edilen fatura ve benzeri belgelere ilişkin KDV indiriminin kabul edilmesi gerekir.

- Dn. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E:1996/98 K: 1996/98 K.No: 1997/336

İşletmenin yapmış olduğu faaliyet nedeniyle yüzlerce kişiden mal alınmış olması mümkündür. Bu kadar

çeşitli ve geniş çapta iş yapan şirket yetkililerince alışveriş yapılan bütün kişilerin isim ve adreslerinin hatırlanarak belge sağlanması mümkün değildir. Defter ve belgelerin yandığının mahkeme kararı ile sabit olduğu, durumda kasten yangın çıkarıldığı hususu ve idarece kanıtlanamadığına göre, mücbir sebeple defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilemediğinin bu durumu yükümlünün ispat edemediğinin kabul edilmesine karar verilmiştir.

- Dn. 3. dairesi E:1994/156 K.No: 1994/4228

Re'sen takdir yoluna başvurulabilmesi için haklı nedenlerin olması mutlaka matrah takdirini gerektirmez. Matrah farkının somut bir dayanağının olması gerekir. Varsayıma dayalı olarak matrah farkı belirlenemez.

-Yargıtay 9. Cezadaresi E: 1995/ 646 Kno: 1995/4599

Defter ve belgeleri ibraz etmemek mutlaka vergi ziyaının olduğunu göstermez. Kaçakçılık suçunun varlığı için kastın varlığını ortaya çıkaracak vergi ziyaının var olması gerekir.

IV-SONUÇ:

İşin bırakılması halindeveya belgelerini kendiğilinden vergi dairesine kaybaldığını bildiren mükellefler nezdinde vergi incelemesi yapılacağı vergi daireleri işlem yönergesinde belirtilmektedir. Ancak yazımızın önceki bölümlerindebelirtildiği üzere faal mükelleflerden yangın, su basması, çalınma gibi şüphe arz eden nedenlerden dolayı fatura ve serbest meslek makbuzunun zayi olduğunu iddia edenlerin incelemesi maliye inceleme ele-

manlarınca, işinterki esnasında (fatura ve serbest meslek makbuzu dahil) belgeleri kaybaldığı anlaşılan mükelleflerin incelemesinin ise vergi dairelerince yapılması gerekmektedir.

Bu tür 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'un 352/II-8'nci bend gereği ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi ile yetinilmesi gerekmektedir. Kaldığı son zamanlarda Danıştay tarafından mücbir sebep nedeniyle (yangın,su basması, vb.) defter ve belgelerini zayi eden ve bu durumu mahkeme kararıyla da tevsik eden mükelleflerin bu durumunun kasten kendilerince yaratıldığı idarece kanıtlanamadığı müddetçe KDV indirimlerinin geri alınamayacağına karar verilmektedir. Bizim de katıldığımız bu karar ışığında kaybolan belgelere yönelik, vergi incelemeleri için yeni bir bakanlık görüşü oluşturularak gereksiz hale gelen bu tür vergi incelemelerinin kaldırılması vergi dairesince re'sen takdir nedeniyle mükellefler nezdinde iki kat usulsüzlük cezası kesilmesi ile yetinilmesinin sağlanması gerekmektedir. Bu durum mükelleflerin kaybolan belgeleri kötü niyetle kullandıkları sonradan tespit edilmesi halinde gerekli vergi ve cezaların ikmal edilmesine engel teşkil etmemektedir.