

MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVLERİ İLE SONUÇLARI

Cevdet ATA*

1. GİRİŞ:

Doğru bir vergileme ve vergi incelemesi yapılabilmesi için yasa koyucu mükelleflere bir takım ödevler yüklemiştir. Bu ödevlerin başında ise mükelleflerin hesap ve işlemlerine ilişkin olarak tutmak zorunda oldukları defter belgeleri muhafaza ve talep edildiği taktirde yetkili makam ve kişilere ibraz etmeleri gelmektedir. 4369 sayılı kanunla muhafaza ve ibraz yükümlülüğü konusunda bir takım değişiklikler yapılmış ve yenilikler getirilmiştir. Bu yazı ile son yasal değişiklikler dikkate alınarak mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğü konusu irdelenmiştir.

2. MUHAFAZA ÖDEVLERİ:

2.1. Defter Tutmak Zorunda Olanlar

Defter tutmak zorunda olan mükelleflerin muhafaza yükümlülüklerine ilişkin düzenleme VUK'nun 253. maddesinde yapılmıştır. Buna göre VUK'nun 172. maddesi gereğince defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler ile iktisadi işletme işleten dernek ve vakıflar, tuttukları defterler ile bunlara ilişkin belge ve vesikaları ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılı başından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

2.2. Defter Tutmak Zorunda Olmayanlar

VUK'nun 4369 sayılı kanunla değişik 173. maddesinde belirtilen gerçek ve tüzel kişiler defter tutmak zorunda değildirler. Bunlar:

a) Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler (29.7.1998 tarihinden geçerli olmak üzere)

b) GVK'na göre kazançları basit usulde tespit olunanlar (1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere)

c) Kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

(*) Vergi Denetmeni.

Söz konusu maddenin değişik-
meden önceki hükmüne göre def-
ter tutmak zorunda olmayan mü-
kellefler GV'den muaf esnaf ve çift-
çiler, GVK'na göre kazançları gö-
türü usule göre tespit edilenler ile
K.V.'den muaf olan iktisadi kamu
müesseseleri ve dernek ve vakıfla-
ra ait iktisadi işletmeler idi.

Yukarıda sayılan gerçek ve tü-
zel kişiler her ne kadar defter tut-
mak zorunda olmasalarda, VUK'
nun 254. maddesi gereğince al-
mak zorunda oldukları fatura, gider
pusulası ve müstahsil makbuzları-
nı 5 yıl süre ile muhafaza etmek
zorundadırlar.

2.3. Vergi Karnesinin Muhafazası

Kimlerin vergi karnesi almak zo-
runda oldukları VUK'nun 247. mad-
desinde belirtilmiştir. Buna göre;

a) Vergi matrahları tamamen
veya kısmen götürü usulde tespit
edilenler

b) G.V.K.'na göre indirimden
faydalanmak isteyenler

c) G.V.K.'nın 35. maddesinin
(B) bendi uyarınca karne almak zo-
runda olanlar, vergi karnesi almak
zorundadırlar.

4369 Sayılı G.V.K.'nın 46.
maddesi ile düzenlenen götürü
usul kaldırılmıştır. Buna istinaden
V.U.K.'nın 247. maddesinin (a)
bendi değiştirilmiştir. 1.1.1999'dan
geçerli olmak üzere vergi matrah-

ları götürü usulde tespit edilenlerin
vergi karnesi almak zorunda ol-
dukları ibaresi kaldırılmış ve buna
karşın GVK'na göre diğer ücret
kapsamında vergilendirilenlere
vergi karnesi almak zorunluluğu
getirilmiştir.

Vergi karnesi almak zorunda
olanlar vergi karnelerini işin devam
ettiği, G.V.K.'na göre indirimlerle il-
gili olanlar bu indirimden yararlan-
dıkları sürece muhafaza etmek zo-
rundadırlar.

3. DEFTER VE BELGELERİN İBRAZİ

3.1. Defter ve Belgeler ile Diğer Kayıtların İbraz Zorunlulukları

VUK'un 256. maddesine göre
(4369 sayılı kanunla değişikmeden
önceki hali) kanunda sayılmış olan
gerçek ve tüzel kişiler muhafaza et-
mek zorunda oldukları her türlü def-
ter, vesika ve karnelerini muhafaza
süresi içinde yetkili makam ve me-
murların talebi üzerine ibraz ve in-
celemeye arz etmek zorundadırlar.

Yasa koyucu teknolojide meyda-
na gelen yenilikleri ve bu yenilikle-
rin yaygın şekilde kullanımını da
dikkate alarak söz konusu maddeyi
değiştirmiş ve ibraz edilmesi gere-
ken unsurların kapsamını genişlet-
miştir. Yapılan yeni düzenleme ile
mükellefler defter belge ve karnele-
re ek olarak vermek zorunda olduk-
ları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro
film, manyetik teyp, disket ve ben-

zeri ortamlardaki kayıtlar ile bu kayıtlara ulaşmayı sağlayacak olan şifreleri de yetkili kurum ve kişilere ibraz etmek zorundadırlar. Yapılan bu düzenleme ile yetkili kurum ve kişilerin mükelleflerin hesap ve işlemlerine ilişkin her türlü bilgiye ulaşmaları mümkün kılınmıştır.

4369 sayılı kanunla VUK'nun 25. maddesine eklenen diğer bir husus ise mükelleflerin ibraz mecburiyetlerinin yeminli mali müşavirlerce yapılan talep için geçerli olduğunun hükme bağlanmasıdır. Bilindiği gibi yeminli mali müşavirlerin KDV iadesi, yıllık gelir vergisi, kurumlar vergisi beyannamelerinin tasdiki gibi konularda tasdik yetkisi bulunmaktadır. Ayrıca 3568 sayılı kanunun 12. maddesine göre yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergiden ve kesilecek cezadan dolayı mükellef ile birlikte müştereken sorumludurlar. Yeminli mali müşavirlerin tasdikleri doğru şekilde yapabilmeleri için tasdike konu hesap işlemlere ilişkin her türlü belge ve bilgiye ulaşabilmesi gerekir. Bu ise yeminli mali müşavirlerin tasdike konu işlemlere taraf olanların kayıtlarına ulaşabilmeleri anlamına gelmektedir. Yapılan düzenleme ile yeminli mali müşavirlere, tasdike konu hesap ve işlemlerle sınırlı olmak üzere ilgili kişi ve kurumlardan defter ve belge ibrazı isteme ve ilgili kişi ve kurumlara da bu talebe uyma

zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenleme tasdiklerin doğru şekilde yapılması açısından yerinde ve gerekli bir düzenlemedir. Ancak yukarıda açıkladığımız gibi yeminli mali müşavirler sadece tasdike konu hesap ve işlemlere ilişkin defter ve belgelerin ibrazını isteme yetkisine sahiptirler.

3.2. Defter ve Belgelerin İbraz Süresi

İbraz yükümlülüğü olan kişi ve kurumların hangi süreler içinde bu ödevlerini yerine getirmek zorunda olduklarına dair herhangi bir düzenleme yapılmış değildir. Bu nedenle ibraz sürelerine ilişkin olarak VUK'nun 14. maddesinde belirtilen sürelerin uygulanması gerekmektedir. Buna göre yetkili makam ve kişilerce mükelleften defter ve belge ibrazı istendiğinde mükellefe VUK'nun 14. maddesi gereğince 15 günden az olmamak üzere uygun bir sürenin verilmesi gerekmektedir.

Durum böyle olmakla birlikte işyerinde yapılan vergi incelemelerinde defter ve belgelerin ibrazı konusunda sorun çıkmaktadır. İşyerinde yapılacak incelemelerde de defter ve belgelerin hangi süreler içinde ibraz edilmesi gerektiğine dair açık bir hüküm yoktur. Ancak genelde kabul gören görüş bu durumda ibrazın talep anında olması gerektiği yönündedir. Uygulamada işyerine yapılan incelemelerde mükelleflerden defter ve belgelerini anında ibraz etmeleri istenmekte, mükellef geçerli bir mazeret

gösterildiğinde ise ibraz için kendilerine uygun bir süre verilmektedir. Ancak bu durumda verilecek sürenin ne olacağı konusunda açık bir hüküm yoktur. Kanımızca bu durumda verilecek sürenin VUK'nun 14. maddesi gereğince 15 günden az olmaması gerekmektedir.

4. İBRAZ ZORUNLULUĞUNA UYMAMANIN SONUÇLARI

4.1. Özel Usulsüzlük Cezası

VUK'un 4369 sayılı kanunla değişen mükerrer 355. maddesi gereğince ibraz yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefler hakkında 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere (Birinci sınıf mükellefler için 200.000.000.-TL, ikinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ve kazançları basit usulde tespit edilenler için 100.000.000.-TL, bunların dışında kalanlar için ise 50.000.000.-TL. özel usulsüzlük cezası kesilir. Mükellefler hakkında bu hükmün uygulanabilmesi için yapılacak tebliğde defter ve belgelerin süresi içinde ibraz edilmemesi halinde haklarında kanunun ceza hükümlerinin uygulanacağına bildirilmesi gerekmektedir.

Özel usulsüzlük cezası kesildiği halde ibraz mükellefiyetini yerine getirmeyenlere aynı madde gereğince yeniden süre verilir ve bu yükümlülüklerini yerine getirmeleri istenir. Verilen süre içerisinde mükellef defter ve belgeleri ibraz etmez

ise daha önce kesilen özel usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanır.

4.2. Res'en Matrah Takdiri ve Vergi Ziyai Cezası

Mükellefin defter ve belge ibraz etmemesi VUK'nun 30. maddesinin 2. fıkrasının (3) bendi uyarınca vergi matrahının res'en takdirini gerektirmektedir. Ayrıca KDV'nin 34. maddesine göre yurt içinden veya dışından sağlanan mal ve hizmetlere ait KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için belgelendirilmesi ve kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda bu madde hükmü gereğince mükellefin indirim konusu yaptığı KDV'nin reddedilmesi gerekmektedir.

Mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmemesi sonucu vergi matrahının res'en takdiri ve indirim konusu yaptığı KDV'nin reddi sonucu ortaya çıkan vergi farkı VUK'nun 30/3 maddesi gereğince res'en tarh edilir. Bu işlem sonucunda mükellefin vergi ziyana neden olduğu anlaşılırsa ziyaa uğratılan vergi için VUK'nun 344. ve 345. maddeleri gereğince kaçakçılık cezası ziyaa uğratılan verginin 3 katı olarak uygulanır.

4369 sayılı kanun ile 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere VUK'nun 344. maddesi değiştirilmiş, 345. maddesi ise yürürlükten kaldırılmıştır. VUK'nun 344. maddesi değiştirilerek kaçakçılık cezası 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış ve yerine vergi ziyai cezası getirilmiştir. 1.1.1999 tari-

hinden geçerli olmak üzere defter ve belge ibraz etmeme nedeni ile vergi ziyana neden olan mükellefler hakkında VUK'nun 344. maddesinin 3. fıkrası gereğince ziyaa uğratılan verginin 3 katı tutarında vergi ziyaı cezasının uygulanması gerekecektir.

4.3. Kaçakçılık Suçu Cezası

Defter ve belge ibraz etmeme fiili ile vergi ziyana neden olmak VUK'nun 344. maddesinin 6. bendine göre kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Söz konusu maddeye göre, vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası zorunlu olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek kaçakçılık suçudur. Gizlemek ise mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve belgeleri ibraz etmektedir. VUK'nun 359. maddesinin 1. bendine göre bu fiili işleyenler hakkında 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

4369 sayılı kanun ile 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere VUK'nun 344 ve 359. maddeleri değiştirilmiştir. Buna göre defter ve belge ibraz etmeme fiili VUK'nun 359. maddesinin a/2 alt bendi uyarınca kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Aynı madde hükmü gereğince bu fiili işleyen kişiler hakkında 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para çevrilmesi mümkün olup, hapis cezasının her günü için sanayi sektöründe çalışan onaltı yaşından büyük

işçiler için hüküm tarihinde yürürlükte bulunan asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve bu para cezası ertelenemez.

Kaçakçılık cezası konusunda dikkat edilmesi gereken husus yeminli mali müşavirlere defter belge ibrazında bulunmayan mükellefler için kaçakçılık suçu cezasının uygulanamayacağıdır. Çünkü VUK'nun 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan defter ve belge ibraz etmemek, ancak vergi incelemesine yetkili kimselere karşı işlendiğinde bir suç unsuru oluşturmaktadır. VUK'nun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili kimseler sayılmış ancak yeminli mali müşavirlere yer verilmemiştir.

5. SONUÇ

Mükelleflerin muhafaza ve ibraz yükümlülüklerine ilişkin olarak 4369 sayılı kanunla bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları unsurların kapsamı genişletilmiş, mikro film, teyp, mikro çip gibi unsurlarda muhafaza yükümlülüğü kapsamına alınmıştır.

Ayrıca ibraz mecburiyeti yeminli mali müşavirlerce yapılan talepler içinde tasdiğe konu işlemlerle sınırlı olmak üzere geçerli kılınmıştır. İbraz mecburiyetlerini yerine getirmeyenlere uygulanacak cezalarda da çeşitli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişiklikler ekonomik hayatta ortaya çıkan yenilik ve gerekliliklere uygun olarak düzenlenmiştir.