

DEFTER TASDİK ETTİRMEMENİN KDV İNDİRİMİNE ETKİSİ

Fethi AYGÜN (*)

I - GİRİŞ

Defter ve belgeler mükelleflerin mükellefiyetle ilgili görevlerini yerine getirmede çok önemli bir paya sahiptir. Tutulacak defterler; defteri tutan mükellefin vergi matrahının tespitinde belge özelliği taşımakta ve bu yönü ile önem arz etmektedir. Uygulamada bazen mükelleflerin defter tasdiki yapmadan alış faturalarında yer alan katma değer vergisini indirdiklerine ve vergi idaresinin ise bu durumun Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde yer alan düzenlemeye aykırı olduğunu ileri sürerek indirimi red ettiğine ve bu kapsamda zaman zaman cezalı tarhiyat yaptığına rastlanmaktadır. Yazımızda defter tasdik ettirmemenin katma değer vergisi indirimine etkisi konulu çalışmamıza yer verilmiştir.

II-DEFTER TASDİK ETTİRMEMENİN KATMA DEĞER VERGİSİ İNDİRİMİNE ETKİSİ :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Defter Tutma" başlıklı İkinci Kısımında yer alan 171'inci maddesinde; mükelleflerin, bu Kanuna göre tutacakları defterleri, vergi uygulaması bakımından, maddede sayılan maksatları sağlayacak şekilde tutacakları hükme bağlanmış; aynı Kanunun 220'inci maddesinde, yevmiye defteri, tutulması ve tasdiki zorunlu defterler arasında sayılmış; 225'inci maddesinin (b) fıkrasında ise, müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilen müesseselerin, bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı

yukarıdaki esaslara göre tasdik ettirecekleri; tasdikli yapraklar bittiği takdirde, yeni yaprakların, kullanılmalardan önce tasdike arz olunacağı açıklanmıştır. Kanunun aradığı koşulları taşımayan defterlerin, kanun koyucunun, vergi uygulamasından beklediği amaçları sağlayacak şekilde tutulduklarından bahsedilemeyeceği gibi; bu defterlerin yasal defter, yapılan kayıtların da yasal defterlere kayıt olarak kabulü de mümkün değildir.

Aşağıda Vergi Usul ve Katma Değer Vergisi Kanunları açısından konunun değerlendirilmesi yapılmıştır.

A-Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tasdiki :

Vergi Usul Kanunu'nun 221'inci maddesinde, bu Kanun hükümlerine göre tutulması zorunlu kılınan defterlerin tasdik süreleri belirlenmiş bulunmaktadır.

Anılan madde hükmüne göre;

-Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterlerin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,

-Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterlerin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,

-Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafikten çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde,

-Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce,

Tutmakla yükümlü oldukları defterleri tasdik ettirmek zorundadırlar.

(*) Eskişehir Vergi Dairesi Başkanı

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 222'inci maddesi-ne göre, defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığı'na tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenilemeye mecburdurlar. Örneğin takvim yılına göre defter tutan (X) mükellefi 2006 yılında tuttuğu yasal defterleri 2007 takvim yılında da kullanmak istiyorsa bu defterleri Ocak 2007 ayında tasdik ettirmek zorundadır.

Defterlerin süresi içerisinde tasdik ettirilmemiş olması vergi hukuku açısından çeşitli hükümlerle yaptırım uygulanmasını gerektirmektedir. Bu durumlara aşağıda yer verilmiştir.

- Defterlerin Yasal Kanuni Sürenin Dolmasından

Sonra Tasdik Edilmesi veya Hiç Tasdik Edilmemesi :

Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-8 maddesine göre kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterlerin (tasdik ettirilmemiş sayılacağı) yaptırımı usulsüzlük cezası kesilmesine yöneliktir. Buna göre süresi içerisinde tasdik ettirilmemiş olan defterler kanuni süresinin sonundan bir ay geçtikten sonra tasdik edilmesi halinde bu defterlerin tasdik edilmediği kabul edilecektir.

Defterlerin yasal süresi içerisinde tasdik ettirilmemesi ise, Vergi Usul Kanunu'nun 30/3 maddesine göre re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 30/3 maddesi uyarınca re'sen takdir söz konusu olduğunda aynı Kanun'un 352/I-8 maddesi uyarınca uygulanacak usulsüzlük cezasının 2 kat olarak kesilmesi gerekmektedir.

- Defterlerin Yasal Süre İçinde Ancak Geç Tasdik Edilmesi Durumu :

Tasdik süresinin bitiminden itibaren bir ay içinde tasdik ettirilen defterlerin tasdik muamelesi Vergi Usul Kanunu açısından kabul görmektedir. Böyle bir durumda geç yaptırılan tasdik nedeniyle mükellef hakkında sadece Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-6 maddesi uyarınca ikinci derecede usulsüzlük cezası kesilmekle yetinilmektedir.

B- Katma Değer Vergisi Açısından Defter Tasdiki :

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 3'üncü bendine göre, indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Görüldüğü üzere

katma değer vergisinde mükelleflerin yükledikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmeleri için alış belgelerinde yer alan katma değer vergisini takvim yılı aşılmamak kaydı ile kanuni defterlere (yevmiye ve kebir defterleri) kaydetmek sureti ile indirim konusu yapabilirler.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesine göre, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir. Gerek Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29'uncu ve gerekse 34'üncü maddesi uyarınca alış belgelerinde yer alan KDV'nin mutlaka kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir.

Alış belgelerinde yer alan katma değer vergisinin tasdik ettirilmemiş defterlere kaydedilmesi durumunda katma değer vergisi indirimi mümkün olacak mıdır?

Öncelikle mükelleflerin katma değer vergisi indiriminden yararlanabilmeleri için KDVK'nun 29'uncu maddesi uyarınca alış belgelerini takvim yılı aşılmamak kaydı ile kanuni defterlerine kaydetme zorunlulukları bulunmaktadır.

Bilindiği üzere KDV indirim esasına dayalı bir vergidir. Teorik olarak, mükellefler faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri vergileri, teslim veya hizmetleri üzerinden hesapladıkları KDV'den indirebilirler. Bu, mükelleflere tanınan temel bir haktır. Ancak, indirim hakkı, Kanunlarda düzenlenen bazı hükümlerle sınırlandırılabilir. Nitekim KDV Kanunumuzda da, bu tür bir sınırlama, 30'uncu madde ile yapılmıştır. Kanun'un 30'uncu maddesinde sayılanlar hariç olmak üzere, mükellefler faaliyetlerine ilişkin yükledikleri KDV'yi,

-Fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi,

-Bu belgelerin yasal defterlere kaydedilmesi,

şartlarına bağlı olarak indirebilirler. Yukarıda da ifade edildiği üzere KDV, ilke olarak yüklenen vergilerin indirilmesini öngörerek, verginin mükellefler üzerinde bir yük oluşturmamasını amaçlamaktadır.

-Öte yandan, KDV Kanunu'nun 54'üncü maddesine göre mükelleflerin, tutulması mecburi defter kayıtlarını işlemlerin, indirim hakkı tanınan ve tanınmayanlara göre ayrımı ile hesaplanan indirilebilir vergi miktarını,

-İndirim konusu yapılamayacak işlemlerin niteliği ve bu işlemlerle ilgili vergi miktarlarını,

-Matrah ve indirim miktarlarındaki değişmelerle, ödenen, terkin edilen ve iade olunan vergileri, ayrıca göstermeleri gerekmektedir.

VUK'na göre tasdiki zorunlu olan defterlerin süresinde veya kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik ettirilmiş olması halinde (bu durum II. derece usulsüzlük cezasını gerektirmektedir.) KDV indirimini yönünden herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak, tasdike tabi defterlerin süresinde veya kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde tasdik ettirilmemesi halinde ise, bu defterler VUK yönünden hiç tasdik ettirilmemiş ve tutulmamış sayıldığından, tasdiksiz defterlere kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

Tasdiki mecburi olan defterlerin, yasada öngörülen süreden sonra tasdik ettirilmesi halinde, bu defterlere yapılan kayıtların kabul edilemeyeceği yani ispat güçlerini kaybedeceği yönünde herhangi bir düzenlemeye Vergi Usul Kanunu veya diğer yasalarda yer verilmemiştir. Bundan ise, süresi içerisinde tasdiki yaptırılmayan defterler için Vergi Usul Kanunu uygulaması açısından var olan müeyyidelerin geçerli olacağı, ancak buna karşılık söz konusu defterlere yapılan kayıtların ise, aksi kanıtlanıncaya kadar doğru olarak kabul edilebileceği anlamı çıkmaktadır.

Öte yandan, tasdiksiz defterlere kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirilebileceği konusunda vergi idaresi ile yargı organlarının görüş birliği içerisinde olduğunu gösteren yargı kararları ve muktezalar olduğu gibi, bunun tam aksi karar ve muktezalar da rastlanılmaktadır.

Danıştay 7'inci Dairesi tarafından verilen bir kararda; defterlerin Vergi Usul Kanunu'ndaki sürelerden sonra tasdik ettirilmesinin ceza uygulaması yönünden, tasdik ettirilmemiş sayılma sonucunu yaratacağı; diğer işlemler yönünden bu tarihten sonrası için tasdik işleminin geçerli olacağı belirtilmektedir.¹

Danıştay tarafından verilen bir başka kararda,

“Defterlerde noter tasdikinin olmamasının KDV indirim hakkını ortadan kaldırmayacağı, bu defterlere kaydedilen belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilmesi gerektiği” belirtilmektedir.

Vergi idaresince verilen özelgelere ise; “Tasdiksiz de olsa kanuni defterlere ilgili takvim yılı içinde kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'nin ödendiğinin ve bu verginin satıcı tarafından beyan edildiğinin inceleme ile tespit edilmiş olması şartıyla, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilebileceği”

“Süresinde tasdik ettirilmeyen defterlere kaydedilen alış belgelerinin gerçekliğine inceleme elemanınca kanaat getirilmiş olması halinde, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin VUK'un 134'üncü maddesine uygun olacağı” belirtilmiştir.

Yukarıda verilen karar ve mukteza özetlerine göre, tasdiksiz defterlere kaydedilen belgelerde yer alan KDV'nin indirilebileceği konusunda vergi idaresi ile yargı organları görüş birliği içerisinde bulunduğu görülmektedir.²

Ancak bu durumun aksini gösteren özelgelere rastlanılmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede³; Kanun hükümlerine göre tutulması zorunlu olan defterlerin hiç tasdik ettirilmemesi veya Kanuni süresinden sonra tasdik ettirilmesi halinde defterlerin hiç tasdik ettirilmemiş sayılacağı ve KDV indirimlerinin kabul edilmeyerek dönem matrahının tespiti amacıyla takdir komisyonuna ya da incelemeye sevk edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay Yedinci Dairesi verdiği bir kararda özetle; “yevmiye defterinin tasdiksiz kısımlarının, yasal defter, bu kısma yapılan kayıtların da yasal deftere kayıt olarak kabulüne olanak bulunmadığından, bu kayıtlarda yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı” demektedir.⁴

Yine aynı Daire verdiği bir başka kararda özetle; “Mükelleflerin, defterlerini, vergi usul kanununun 178'inci maddesinde sayılan maksatları sağlayacak şekilde tutacakları ve tasdiki zorunlu defterlerini,

¹ V.Seviğ, “KDV İndirimi Açısından Defter Tasdiki ve Bir Yargı Kararı”, 08.11.2002 tarihli Dünya Gazetesi.

² M.Timur, “Tasdiksiz Defterlere Kaydedilen Belgelerde Gösterilen KDV'nin İndirilip İndirilemeyeceği” Yaklaşım, Sayı 49, Yıl :1997.

³ Maliye Bakanlığı'nın 27.10.2000 tarih ve 49122 sayılı yazısı.

⁴ 26.02.2004 tarih, esas no: 583, karar no: 501. (Bu karar : “http://www.danistay.gov.tr” web sayfasından alınmıştır.)

kullanacakları yıldan bir önceki yılın son ayında tasdik ettirecekleri; tasdik ettirilmemiş defterlere yapılan kayıtların hiç yapılmamış sayılacağı; bu şekilde defterlere kaydedilen faturalarda yazılı katma değer vergilerini indirim konusu yapamayacakları" demektedir.⁵

Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin bir kararında ise özetle; "İşlemlerin bilgisayarla tutulan muhasebe fişlerine kaydının, bu fişler yevmiye defterinde bulunması gereken tüm bilgileri içerse de yevmiye defteri tutma zorunluluğunu kaldırmayacağı ve yevmiye defterine kaydedilmeyen alış belgelerinde yazılı katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı" denilmektedir.⁶

Konuyu yukarıda verilen yargı kararları ve özelgeler ışığında değerlendirdiğimizde; kişisel yaklaşımımıza göre, tasdiki zorunlu olan ancak tasdik ettirilmemesi nedeniyle VUK yönünden hiç tutulmamış sayılan defterlere kaydedilen alış belgelerinde gösterilen KDV'si mükellefler tarafından indirim konusu yapılmamıştır. Bu durum, KDV'nin indirim teorisine ve VUK'nun 134'üncü maddesine de uygundur.

Aksi bir düşünce, yüklenilen vergilerin mükellefler üzerinde kalması sonucunu doğurur ki, bu da, KDV'nin indirim teorisine aykırı olacaktır.

VUK hükümleri çerçevesinde tasdiki zorunlu olan defterlerin süresinde tasdik ettirilmemesi nedeniyle I.derece usulsüzlük cezasının kesilmesi ve mükelleflerin dönem matrahlarının re'sen takdir edildiği durumlarda, mükelleflerin tasdiksiz veya süresinden sonra tasdik ettirilen defterlere kaydettikleri alış belgelerinde gösterilen indirilecek KDV tutarları reddedilmemelidir. Çünkü, KDV mükellefiyeti yönünden vergi dairesine ödenecek vergi, satışlar üzerinden hesaplanan KDV'den; alımlar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

Çünkü, VUK'nun 134'üncü maddesine göre incelemeden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bu hükümden hareket edildiğinde, tasdiksiz defterlere kaydedilmiş olsa dahi, alış belgelerinde gösterilen KDV'nin bu belgelerin gerçek olması ve verginin satıcı tarafından beyan edilerek Hazine'ye intikal ettirildiğinin tespiti şartlarıyla indirimine izin verilmelidir.

Bazen mükellefler art niyet taşımadan iş yoğunluğu

içinde tasdik ettirmeleri gereken defterleri tasdik ettirmeyi unutabilmektedirler. Örneğin kebir defteri tasdiki zorunlu bir defter değildir. Mükelleflerin tasdiki zorunlu olan yevmiye defterini tasdik ettirmemeleri durumunda, kebir defterindeki kayıtlarını esas alarak KDV indirimlerini kabul etmek gerekir mi? Bize göre bu tür durumlarda da yani defterlerin belirtilen süre içinde tasdik ettirilmemiş olması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan "vergilendirmede ve vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkim muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmünden hareketle ilgili mükellefin defter ve belgelerinin incelemeye alınması ve bu incelemede eldeki verilerle alış belgelerinde yer alan ilgili dönem indirim katma değer vergisinin belirlenmesi ve yevmiye ve kebir defterlerinde yer alan indirim KDV'nin kabul edilmesi gerekir.

III- SONUÇ:

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklamaya çalışıldığı üzere, vergi sisteminde mükelleflere yüklenmiş görevlerden biri de defter tutmadır. Katma değer vergisi indiriminde defter tasdikinin büyük önemi bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 220-226 maddelerinde defter tasdikine ilişkin düzenlemeler yapılmış, anılan Kanun'un 221'inci maddesinde ise, tutulması zorunlu defterlerin tasdik zamanları belirtilmiştir.

Uygulamada mükelleflerin veya defterlerini tutan muhasebecilerinin art niyet taşımasa da bazen ihmalkarlık bazen de iş yoğunluğu içinde tasdik ettirmeleri gereken defterleri tasdik ettirmeyi unuttukları görülebilmektedir. Bu durumda yasal sürenin geçirilmesi nedeniyle yasal belgelerinde ve katma değer vergisi beyanlarında yer alan katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi durumu ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

Gerek yargı kararları gerekse vergi idaresinin net bir görüş ortaya koymadığı anlaşılan bu konu nedeniyle mükelleflerin katma değer vergisi indirimlerinde sıkıntı yaşamamaları için defter tasdiklerine azami önem vermeleri, aksi durumunda aslında bir şekil, usul noksanlığı olan bu durum sonucunda, gerçekte ödedikleri ve belgelendirdikleri KDV indirimleri nedeniyle yersiz ve ilave vergi yükü ve cezaları ödemek zorunda kalabileceklerini unutmamaları gerekir.

⁵ 06.04.2004 tarih, esas no: 1899, karar no: 840. (Bu karar : "http://www.danistay.gov.tr" web sayfasından alınmıştır.)

⁶ 28.04.1995 tarih, esas no: 278, karar no: 147. (Bu karar : "http://www.danistay.gov.tr" web sayfasından alınmıştır.)