

## VERGİ İNCELEME ELEMANLARINA YASAL DEFTERLERİN İBRAZ EDİLİP, BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİ RE'SEN TAKDİRİ GEREKTİRİR Mİ?

Volkan AKSOYOĞLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler nezdinde içinde bulunulan dönem de dahil olmak üzere, geçmiş 5 yıla ilişkin hesap ve işlemler üzerinde vergi incelemesi yapılabilmektedir.

Bu nedenle mükellefler bir yıla ilişkin tutulması zorunlu olan yasal defterler ile bu defterlere yapılan kayıtların dayanağını teşkil eden belgeleri asgari 5 yıl saklamak ve bu süre içinde istenilmesi halinde ibraz etmek zorundadırlar.

Biz de bu yazımızda, incelemeye alınmış mükelleflerden inceleme elemanlarına defterlerini ibraz eden fakat bu defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerini ibraz etmeyen mükelleflerin durumlarını, bu fiilin ilgili dönem matrahının re'sen takdirini gerektirip gerektirmediğini yargı kararları ışığında açıklamaya çalışacağız.

### 2- MÜKELLEFLERİN DEFTER VE BELGELERİ MUHAFAZA ve İBRAZINA İLİŞKİN ÖDEVLERİ

Mükellefin defter ve belgelerini muhafaza ve ibrazına ilişkin ödevleri 213 sayılı V.U.K.'nın<sup>1</sup> "Defter ve Vesikaları Muhafaza" başlıklı 253. ve "Defter ve Belgelerle Diğer Kayıtların ibraz mecburiyeti" başlıklı 256. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre;

*"Madde 253:*

*Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tutukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."*

*"Madde 256:*

*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve*

\* Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan yada silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”*

Anlaşılabacağı üzere, mükelleflere tuttukları defterler ve vesikaları tarh ve tahsil zamanaşımı sürelerine uygun olarak beş yıl muhafaza zorunluluğu getirilmiştir. Madde de geçen “ ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak “ ibaresi ile vergilendirilme açısından özellikli düzenlemelerle ( yıllara sari inşaat .. vb.) uyumlu bir düzenleme yapılmıştır.

Defter, belge ve diğer kayıtların ibraz mecburiyetinin düzenlendiği V.U.K.’nun 256. maddesi ile yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibrazın yapılacağı ifade edilmiş fakat, ilgili maddede ibrazın hangi süre de yapılacağına ilişkin bir belirlemeye yer verilmemiştir. 213 sayılı V.U.K.’nun “İncelemenin Yapılacağı Yer” başlıklı 139. maddesine göre, inceleme esas olarak incelemeye tabi olan mükellef ya da sorumlunun işyerinde yapılacaktır. Ancak ilgili maddede incelemenin dairede yapılabileceği haller belirtilmiş ve bu hallerin varlığı halinde mükelleflerin, istenilen defter ve belgelerini daireye getirmelerinin yazılı olarak istenileceği, haklı bir mazerete dayanarak belli edilen zamanda defter ve belgelerini daireye getiremeyen mükelleflere ise defter

ve belgelerini daireye getirmeleri için münasip bir mühlet verileceği de belirtilmiştir.

Yine VUK’nun “Kanuni ve İdari Süreler” başlıklı 14.maddesinde kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde idarece verilecek sürenin 15 günden az olmayacağı belirtiliğinden, defter ve belgelerini daireye getirmeleri istenen mükelleflere ibraz için verilecek süre 15 günden az olamayacaktır. Aynı zamanda, haklı bir mazerete dayanarak bu süre içerisinde defter ve belgelerini getiremeyeceğini ifade ve beyan eden mükelleflere verilecek süre 15 günden de fazla olabilecektir. Mükellefin işyerinde yapılacak incelemelerde ise, defter ve belgelerin ibrazı için süre verilmesi şart olmayıp, asıl olan anında ibrazdır.

### 3- YASAL DEFTER VE BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİNİN MÜEYYİDELERİ

Mükellefler defter ve belgelerini iki nedenle incelemeye ibraz etmeyebilirler. Birincisi defter ve belgelerin yangın, su baskını, yer sarsıntısı ve hırsızlık gibi kişinin isteği dışında elinden çıkmış olması nedeniyle ibraz edilmemesi durumudur. Bu durum 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13’ncü maddesine göre mücbir sebep saymıştır. İkincisi ise mükelleflerin defter ve belgelerini incelememesi için bilerek yok etmesi veya defter ve belgelerini isteği dışında elinden çıkmış olduğunu iddia ederek ibraz etmemesidir.

Birinci durumda olan mükellefler yani saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeleri yangın, su baskını, yer sarsıntısı veya hırsızlık gibi nedenlerle ziyaa uğrayan mükellefler 6762 sayılı Türk Ticaret Yasasının<sup>2</sup> 68’ inci maddesi hükmüne göre bu durumu öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika

<sup>2</sup> 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

verilmesini istemelidirler. Alınmış olan zayi belgesiyle mükellefler defter ve belgelerini haklı nedenlerle incelemeye ibraz etmediğini ispatlamış olacaktırlar.

Ayrıca Vergi Usul Kanununun 13 ve 15 inci maddeleri gereği mücbir sebep hali herkesçe “malum” ise, örneğin, herkesçe bilinen sel felaketi, deprem, yangın gibi bir olay ise bu halin varlığının ayrıca tevsik ve ispatı gerekmecektir.

Zayi belgesinin alınmaması halinde ise mükellefler, kaybettikleri defter ve belgelerini yetkili makamlara ibraz edememe durumu ile karşılaşacaklar ve yasalar karşısında ibrazdan kaçınmış duruma düşeceklerdir. Zayi belgesi almanın belki de en önemli sonucu, elinde zayi belgesi olan mükelleflere ceza kesilemeyeceğidir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 373 üncü maddesinde “Bu Kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.” denmektedir.

Vergi inceleme elemanları tarafından mükellefe veya temsilcisine tebliğ edilen defter-belge ibraz yazısına rağmen mükellefler defter-belgelerini (zayi belgesi olması şartıyla yukarıda açıklanan mücbir sebep halleri dışında) süresinde inceleme elemanına ibraz etmemeleri halinde vergi mevzuatımıza göre dört çeşit yaptırım ile karşılaşacaklardır.

### **3.1- İbraz Etmeme Nedeniyle Özel**

#### **Usulsüzlük Cezası Kesilecektir:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355’nci maddesinde defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen mükellefler hakkında tabi oldukları sınıflar dikkate alınarak özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

Defter ve belgelerini tebliğ yazısında belirtilen sürede ibraz etmeyenlere özel usulsüzlük ce-

zası kesilmesine rağmen bu mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede de bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır.

### **3.2- Cumhuriyet Savcılığına Suç**

#### **Duyurusunda Bulunulacaktır:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359’uncu maddesinde defter, kayıt ve belgelerini gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizleme demektir) hakkında bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunacağı belirtilmiştir.

Vergi inceleme elemanlarınca düzenlenecek defter ve belge ibraz yazısının mükellefe tebliği ve bu tebliğde belirtilen süreye rağmen defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi halinde vergi inceleme elemanı ‘vergi suçu raporu’ düzenleyerek bu durumu Cumhuriyet Savcılığına bildirmesi gerekmektedir. Mükellefin bu fiili nedeniyle ceza mahkemelerinde “Vergi Usul Kanununa Muhalefetten” kamu davası açılmakta ve mükellefler yargılanmaktadır.

### **3.3- KDV İndirimleri Reddedilecektir:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun<sup>3</sup> 29 uncu maddesinde mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebilecekleri, indirim hakkının vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği

<sup>3</sup> 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

vergilendirme döneminde kullanılabileceği belirtilmiştir. Yine aynı kanunun 34' inci maddesinde 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 indirilebileceği belirtilmiştir.

Her iki maddeden anlaşılacağı üzere, mal ve hizmet alışları nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi için, yüklenilen vergilerin fatura veya benzeri vesikalarla belgelendirilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere aynı yıl içinde kaydedilmesi gerekir. Mükellef tarafından yüklenildiği beyan edilerek ilgili dönemlerde hesaplanan vergiden indirilen katma değer vergilerinin doğru olup olmadığı veya bu vergilere ilişkin belgelerin kanuni defterlere kaydedilip kaydedilmediği, Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesi uyarınca kanuni defterler üzerinde yapılacak inceleme ile tespit edilebilmektedir. Ancak kanuni defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmemesi halinde bu belgeleme yapılamayacağından, yüklenildiği beyan edilerek indirim konusu yapılan katma değer vergilerini kabul edilmeyerek reddedilecektir.

Ancak her defter belge ibraz edilmemesi olayında doğrudan KDV reddinin yapılması doğru olmayacaktır. Nitekim Vergi idaresi, özelge<sup>4 5 6</sup>, İç Genelge<sup>7</sup> ve Tebliğ<sup>8</sup> bazında yaptığı düzenlemeler ile, yasal defter ve belgeleri zayı olan mükelleflerin alışlarına ait fatura ve benzeri belgele-

rinin fotokopilerini ibraz etmeleri, yasal defter ve belgelerin zayı olduğunu mahkemeden aldıkları karar ile tevsik etmeleri ve alış belgelerinde gösterilen KDV'nin satıcılar tarafından beyan edildiğinin tespiti şartıyla, bu belgelerde gösterilen KDV'nin indiriminin kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ancak defter ve belgeleri zayı olmayan veya zayı olduğuna ilişkin herhangi bir belgesi olmayan mükellefler için ise KDV indirimlerinin reddedileceği veya yukarıda açıklandığı gibi alış belgelerinde gösterilen KDV'nin satıcılar tarafından beyan edildiğinin tespiti halinde kabul edileceği yönünde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

### 3.4- Dönem Matrahının Yeniden Takdir Edilmesi Gerekmemektedir:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/3. maddesinde, gerçek ve tüzel kişi olan mükelleflerin tutulması gereken defterleri vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinde verginin re'sen tarh edileceği belirtilmiştir.

Görülebileceği üzere Kanunda "tutulması gereken defterlerin herhangi bir sebeple incelemeye ibraz edilmemesi" re'sen takdir nedeni olarak sayılmış, bu defterlerin dayanağını teşkil eden "belgelerin ibraz edilmemesi" ne ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu noktadan hareketle tutulması zorunlu olan defterlerin inceleme elemanına ibrazı ancak belgelerin ibraz edilmemesi halinde re'sen takdir yapılamayacağını söyleyebiliriz.

<sup>4</sup> 08.02.1994 Tarih Ve B.07.0.GEL.0.60/30-47 Sayılı Özelge

<sup>5</sup> 13.3.1997 Tarih Ve B.07.0.GEL.0.54/543065/10439 Sayılı Özelge

<sup>6</sup> 04.12.1995 tarih ve 67063 Sayılı Özelge

<sup>7</sup> 2000/8 Sıra Numaralı Vergi Denetimi Ve Koordinasyonu İç Genelgesi 06.07.2000 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>8</sup> 23.11.2001 Tarih ve 24592 Sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Ancak incelemeye ibraz edilen defterlerde yer alan kayıtların doğruluk derecesinin tespiti ancak bu kayıtlara dayanak alınan belgelerin ibraz edilmesi ve bu belgelerin incelenmesi ile mümkün olacağından, incelemeye sadece kanuni defterlerin değil belgelerin ibrazı da gereklidir. Bu konu ile ilgili değerlendirme bir sonraki bölümde ayrıntılı olarak yapılacaktır.

Öte yandan Kanunda "herhangi bir sebeple ibraz etmeme" denilerek, mücbir sebep haline bağlı olarak defter ve belgelerin elden çıkmış olması ve bu nedenle ibraz edilememesinin, dönem matrahının re'sen takdir yoluyla belirlenmesine engel olmasının önü kesilmiştir. Bu nedenle zayı belgesi olsun olmasın ibraz zorunluluğu yerine getirilmez ise, ilgili dönem matrahının re'sen takdir edilmesi gerekir.

#### **4- İNCELEMAYA YASAL DEFTERİN İBRAZI, ANCAK BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİNİN RE'SEN TAKDİR NEDENİ SAYILACAĞI**

Yazımızın önceki bölümünde mükelleflerin yasal defter ve belgelerini inceleme elemanına ibraz etmemeleri halinde karşılaşacağı ceza-i müeyyideleri ana başlıklar halinde açıkladık. Bu bölümde ise belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin re'sen takdir nedeni olarak kabul edilip edilemeyeceğini konu hakkında verilen bazı yargı kararları doğrultusunda açıklamaya çalışacağız.

213 sayılı VUK'nun Re'sen vergi tarihini düzenleyen 30.maddesinde, mükelleflerin inceleme elemanına belgelerini ibraz etmemesi fiilinin re'sen tarhi gerektiren haller içerisinde lâfzi olarak açıkça ifade edilmediği görülmektedir. İlgili kanunun 30. maddesinin 3. bendinde ibraz edilmeme fiiline ilişkin bir düzenleme yapılmış olmakla birlikte bu ibare de sadece defterlerin ibraz edilmemesi fiili re'sen tarhi gerektirir bir hal olarak ifade edilmiştir.

Yazımızın bu bölümüne kadar yaptığımız açıklamalardan ve ilgili kanun maddelerinin lafzından, mükelleflerin inceleme elemanına defterlerini ibraz edip belgelerini ibraz etmeme fiilleri neticesinde, kaçakçılık suçu ve özel usulsüzlük cezası ile müeyyidelendirilecekleri fakat inceleme elemanına vergiyi re'sen tarh etme yetkisi veren madde hükmüne göre bu fiilin re'sen tarhiyata konu olabilecek bir hal olarak değerlendirilmeyeceği gibi bir sonuçla karşı karşıya kalıyoruz.

Oysa Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat başlığını taşıyan Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin A bendinde, Vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde ise kanun maddeleri yorumlanırken bilimsel yorum metotlarının uygulanacağı belirtilerek, ilk olarak metin hükmünün nazara alınacağı, olaya ilişkin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken,

- kanunların konuda takip ettiği maksat,
- hükümlerin kanun yapısındaki yeri,
- diğer maddelerle olan bağlantısı, göz önüne alınması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre Kanunun lafzında açık olarak yer almayan "belgelerin ibraz edilmemesi" fiilinin bu kapsama girip girmediği ve tutulması zorunlu olan defterlerin ibraz edilmemesi ifadesinden kanun koyucunun neyi amaçladığının belirlenebilmesi için kanun metninin yorumlanması gerekir.

Bu bağlamda her ne kadar 213 sayılı V.U.K.'nun 30/3. maddesinde (lâfzî olarak) defterlerin inceleme elemanlarına ibraz edilmemesi

fiili re'sen takdir nedeni olarak sayılıp, belgelerin ibraz edilmemesine ilişkin bir ibareye yer verilmesine de, (amaçsal yorumdan hareketle) burada kanun koyucunun defter ve belgelerin birbirini tamamlayan unsurlar olduğu, defter kayıtlarının ve belgelerdeki bilgilerin birlikte bir bütünlük arz ettiği düşüncesini amaçladığı şeklinde yorumlanmalıdır. Kaldı ki, ibraz edilen defterlerde yer alan kayıtların doğruluğu ancak bu kayıtlara dayanak alınan belgelerin ibraz edilmesi ve bu belgelerin teyidi ile mümkün olabilecektir. Bu nedenle belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi fiilin de V.U.K.'nu 30. madde kapsamında değerlendirilip, re'sen tarha konu edilebilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Öte yandan yasal defter kayıtların dayanağını teşkil eden belgeler ile ilgili hükümlerin kanun yapısındaki yerine baktığımızda, vesikaların, "Mükellefin Ödevleri" başlıklı kısımda ve "kayıtların tevsiki" alt başlığı ile yer aldığını görüyoruz. Bu noktadan hareketle, kanun koyucunun, vesikaların kayıtların tevsikinde ve kayıtlarla bir bütünlük arz edecek şekilde kullanılmasını amaçladığını söyleyebiliriz.

Yukarıda yaptığımız değerlendirmeler sonucunda, bize göre mükelleflerin inceleme elemanına inceleme safhasında defterlerini ibraz edip bunlara ilişkin belgelerini ibraz etmemeleri her ne kadar 213 sayılı V.U.K.'nun 30. maddesinde (lâfzî anlamda) re'sen takdir nedeni olarak sayılan haller arasında yer almasa da, kanun hükümlerinin geniş anlamda yorumlanması neticesinde, defter ve belgelerin birbirini tamamlayan unsurlar olduğu düşüncesinden hareketle belgelerin ibraz

edilmemesinin de re'sen takdir nedeni olarak kabulü gerekir.

Konu hakkında yargı organları tarafından verilen ve görüşümüzü destekleyen bazı kararlar aşağıdaki gibidir.

Danıştay 9. Dairesinin verdiği bir kararda<sup>9</sup> "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/3. maddesinde, bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halinde verginin re'sen tarh edileceği açıklanmıştır. İncelemeye ibraz edilen defterlerde yer alan kayıtların doğruluk derecesinin tespiti ancak bu kayıtlara dayanak alınan belgelerin ibraz edilmesi ve incelenmesi ile mümkün olacağından, incelemeye sadece kanuni defterlerin ibrazı yeterli olmayıp **belgelerin ibrazı da zorunlu bulunduğu, belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi hali de re'sen takdir nedeni sayılmış olup**, mahkemece verilen kararda yasal isabet görülmemiştir" denilmektedir.

"**Bir kısım belgenin ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdire gidilmesinin yerinde olduğu**, ancak söz konusu belgelerin kullanıldığı ve kayıt dışı hasılat elde edildiği yolunda bir tespit de bulunmadığı, varsayımına dayalı olarak takdir edilen matrah esas alınarak yapılan tarhiyatta isabet görülmemiştir."<sup>10</sup>

"**Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi her ne kadar re'sen tarh nedeni ise de**, bu yetki vergi matrahının keyfi olarak tespitine cevaz vermez."<sup>11</sup>

Yine 1999/5 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde<sup>12</sup>;

<sup>9</sup> Danıştay 9. Dairesinin 26.05.1998 Tarih ve E:1997/2792, K:1998/2160 Sayılı Kararı

<sup>10</sup> Danıştay 4. Dairesinin 03.02.2000 Tarih Ve E:1999/1857, K: 2000/301 Sayılı Kararı

<sup>11</sup> DEMİRCİ, Ünal. "Defter Ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesinin KDV Açısından Doğurduğu Sonuçlar-1" Maliye Ve Sigorta Dergisi, Sayı:369, 1 Haziran 2002

<sup>12</sup> 1999/5 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesi 22.07.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

“..... Öte yandan, re’sen vergi tarhının düzenlendiği 30. Maddenin 3 numaralı bendine göre, tutulması mecburi olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re’sen takdir nedeni olarak belirlenmiştir. Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, **mükelleflerin defter ve belgelerle diğer kayıtlarını incelemeye yetkili olanlara ibraz etmemeleri halinde ilgili dönem matrahının re’sen takdiri gerekmektedir.** Bu husus göz önüne alındığında defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali mükerrer 355 inci maddede sayılan diğer mecburiyetlerden farklılık arz etmektedir.

Bu itibarla, vergi incelemelerinde incelemeye yetkili olanlara istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde dönem matrahının belirlenerek rapora bağlanması gerekmektedir.”

Görüleceği üzere, gerek yargı organları tarafından verilen kararlarda gerek vergi idaresinin düzenlemelerinde mükelleflerin inceleme elemanına inceleme safhasında defterlerini ibraz edip bunlara ilişkin belgelerini ibraz etmemeleri her ne kadar 213 sayılı V.U.K.’nun 30. maddesinde (lâfzî anlamda) re’sen takdir nedeni olarak sayılan haller arasında yer almasa da, defter ve belgelerin birbirini tamamlayan unsurlar olduğu düşüncesinden hareketle belgelerin ibraz edilmemesi re’sen takdir nedeni olarak kabul edilmiştir.

## 5- SONUÇ

Bu yazımızda vergi incelemelerinde yasal defterlerin incelemeye ibraz edilip, belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin re’sen takdir nedeni sayılıp sayılamayacağını madde gerekçeleri doğrultusunda kanun maddelerini bir arada yorumlayarak açıklamaya çalıştık.

Her ne kadar VUK’nun 30. maddesinin 3. no’lu bendinden; ilk bakışta, defterlerin ibraz edilip, belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin re’sen takdiri gerektirmeyeceği gibi bir anlam ortaya

çıkıyorsa da, esas olan, defterler ile buna yapılan kayıtların dayanağı olan belgelerin bir arada var olmasıdır. Öte yandan vergi incelemeye maksat ödenmesi gereken verginin doğruluğunu sağlamaksa, bu bağlamda yapılacak tespitler açısından, mükellefin defterlerinin ve bu defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerinin birbirinden ayrı düşünülmemesi defter kayıtları ve belge bilgilerinin birbirini tamamlayan unsurlar olarak ele alınması gerekmektedir.

Diğer yandan mükelleflerin inceleme elemanına defterlerini ibraz edip, defter kayıtlarına mesnet teşkil eden belgelerini ibraz etmemeleri fiili, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin a-2 bent hükmünde “gizleme” olarak tanımlanıp, kaçakçılık suçu ile müeyyidelenirken ve yine aynı fiil ilgili kanunun mükerrer 355. maddesine göre Özel Usulsüzlük cezasını gerektirir iken, bahse konu kanunun re’sen tarhi düzenleyen 30. madde lafzında fiile ilişkin bir düzenlemeye yer verilmediğinden bahisle “belge ibraz etmeme” fiilinin re’sen takdir nedeni olamayacağını söylemek kanun koyucunun amacı ile örtüşmemektedir.

Sonuç olarak özetle, VUK’nun 30/3. bendine göre sadece tutulması zorunlu olan defterlerin değil, defterlerle beraber bunların dayanağını teşkil eden belgelerin ibraz edilmemesi fiilinin de re’sen tarhi gerektirir bir hal olarak değerlendirilmesi gerekir. Kaldı ki, 30. maddenin 4 no’lu bendinde yer alan; defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların noksan olmasının re’sen takdiri gerektireceği hükmü, bu konudaki duraksamaları ortadan kaldıracak niteliktedir. Ancak yine de, ilgili bendin “defter ve/veya belgelerin ibraz edilmemesi” şeklinde yeniden düzenlenmesi, daha uygun bir yasal düzenleme olurdu.