

DEFTER BELGELERİN MÜKELLEFLERİN İRADESİ DIŞINDA ELLERİNDEN ÇIKMASI HALİNDE YAPILMASI GEREKENLER ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

**Recep OKTEM^(*)****Ali YUNT^(**)**

1 - GİRİŞ

Defter ve belgeler, mükelleflerin iradesi dışında meydana gelebilen yangın, deprem, sel felaketi, çalınma, kaybolma v.b. olaylar nedeniyle zayi olabilmektedir.

Vergi düzenlemelerine göre defter ve belgelerini herhangi bir sebeple yitiren mükelleflerin yapmak zorunda oldukları işlemlerin süresi, sırası ve şekil şartlarının hukuki prosedüre ve konunun yapısına uygun olması esastır. Bu nedenle defter ve belgelerini yitiren mükelleflerin hukukun genel kuralları çerçevesinde ispat yükümlülükleri bulunmaktadır.

Konu bu yönüyle vergi yasaları ve yargı kararları kapsamında irdelenecektir. Dolayısıyla yasal mevzuat ve muhasebe teknikleri konunun çerçevesini oluşturmaktadır.

2-TUTULMASI VE SAKLANMASI MECBURİ OLAN DEFTER ve BELGELER

Mevzuatımıza göre tutulması ve saklanması mecburi olan defter ve belgeler ile bunların saklanması gereken süreler ve ibraz zorunlulukları aşağıdaki başlıklar altında ele alınmıştır.

2.1-Mevzuatımıza Göre Tutulması ve Saklanması Mecburi Olan Defter ve Belgeler:

Mevzuatımıza göre mükellefler kendilerini ilgilendiren tutmakla yükümlü oldukları defterler ile düzenlemek ve almakla yükümlü oldukları belgeleri gerektiğinde ibraz etmek zorundadırlar.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre tutulması gereken defterler kanunun 182 – 214. maddeleri arasında sayılmaktadır.

VUK'a göre düzenlemesi veya alınması gereken belgeler kanunun üçüncü kısmı vesikalar bölümünde sayılmaktadır.

^(*) Yrd. Doç. Dr., Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler M.Y.O. Öğretim Üyesi

^(**) Vergi Denetmeni

2.2- Mevzuatımıza Göre Tutulması ve Saklanması Mecburi Olan Defter ve Belgelerin Saklama ve İbraz Süresi:

VUK'a göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tutmakla yükümlü oldukları defterler ile düzenlemek ve almakla yükümlü oldukları belgeleri düzenlendiği yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süreyle muhafaza etmek zorundadır. Bu zorunluluk mükelleflerin devlete karşı yükümlülüğünden kaynaklanır. Diğer taraftan, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu¹ (TTK)'na göre, defter ve belgelerin muhafaza süresi tutulan defterlerin ve düzenlenen belgelerin; düzenlenme veya tutulma tarihinden itibaren on yıldır. Bu zorunluluk ise tacirler arasındaki borç alacak ilişkilerinden kaynaklanmaktadır.

2.3- Mevzuatımıza Göre Tutulması ve Saklanması Mecburi Olan Defter ve Belgelerin İbraz Edileceği Makam:

Mükellefler, VUK'un 256. maddesine göre tutulması ve saklanması mecburi olan defter ve belgeleri, yetkili makam ve memurların talebi üzerine incelemeye ibraz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk zamanaşımı süresi içinde geçerli olup, buna haklı bir mazeret olmaksızın uymayan mükelleflere gerekli cezai yaptırımlar uygulanacaktır.

İncelemeye yetkili olan makam ve memurlar, VUK'un 135. maddesinde sayılmıştır.

3- DEFTER VE BELGELERİN SAHİBİNİN İRADESİ DIŞINDA ELİNDEN ÇIKMASI

Defter ve belgelerin sahibinin iradesi dışında

elinden çıkmış olması vergi mevzuatımızda zayi olma kavramı olarak bilinmektedir. Zayi olma kavramının sözlük anlamı yitmek, kaybolmak şeklinde tanımlanmıştır.² Defter ve belgelerin zayi olması vergi kanunlarında tanımlanmamıştır. Defter ve belgelerin kişinin iradesi dışında yok olması (zayi) durumu, vergi mevzuatımızda yer alan mücbir sebeple açıklanabilir.

Defter ve belgelerin mücbir sebepler nedeniyle zayi olması, bu durumlarda yapılması gereken işlemlerin, inceleme elemanlarınca yapılan ve yapılması gereken değerlendirmeler ile konu ile ilgili Danıştay kararları aşağıdaki başlıklar altında ele alınmıştır.

3.1- Mücbir Sebebin Tanımlanması:

Defter ve belgelerin sahibinin iradesi dışında elinden çıkması vergi mevzuatımızda mücbir sebep olarak ifade edilmektedir.

Mücbir sebep kelime anlamı olarak Türk Dil Kurumu sözlüğünde " Herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar³ " olarak belirtilmektedir.

Mücbir sebep, hukuk sözlüğünde ise " Önceden göz önüne alınmasına ve bunun sonucu olarak ortadan kaldırılmasına olanak bulunmayan ve dış etkidен ileri gelen olay; zorlayıcı neden, borçluyu borcundan kurtaran bir olay.⁴ " olarak belirtilmektedir.

Genel olarak kişilerin idaresi dışında meydana gelen öngörülemeyen veya öngörülse bile her

¹ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Ankara, 2005, S:2226.

³ Türkçe Sözlük, a.g.e., S:1428.

⁴ Yılmaz, Ejder; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 1992, Dördüncü Baskı, S:1010.

türlü imkân ve araca rağmen önlenemeyen olaylar mücbir sebep olarak nitelendirilir.⁵

Danıştay 7. Dairesinin 23.09.1999 tarih ve 1999/3059 sayılı kararında mücbir sebep; “ *Bir yükümlüğün, bir borcun zamanında yerine getirilmesini veya ödenmesini engelleyen; önceden görülüp, üstesinden gelinmesi olanağı bulunmayan her türlü olay* ” şeklinde belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan tanımlardan da anlaşılacağı üzere; mücbir sebep kişinin iradesi dışında meydana gelen ve kişinin önleyememeği olaylardır. Vergi kanunlarında ise mücbir sebebin tanımı yapılmamış olup, mücbir sebep halleri sayılarak olay açıklanmaya çalışılmıştır.

Mücbir sebep halleri, VUK’un 13. maddesinde sayılmıştır. Bunlar;

1. *Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;*

2. *Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;*

3. *Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;*

4. *Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunmasıdır.*

Mücbir sebebin tanımına yer verilmeden, mücbir sebep hallerinin sayılması, her olayın ayrı ayrı değerlendirilmesine imkân vermek düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Böylece, mücbir sebebin belirlenmesinde idare ve yargı mercileri-

ne takdir hakkı bırakılmıştır. Ancak, idarenin olumsuz kararına karşı, mükellef veya sorumlunun, yargı mercilerine başvuru hakkı mevcuttur.⁶

3.2- Mücbir Sebebin Halinin İspatı:

Mücbir sebep nedeniyle vergi ödevlerinin ertelenmesi veya cezanın kesilmemesi için; öncelikle olayın dış etkenlerden veya üçüncü kişilerin haksız fiilinden kaynaklanması ve mücbir sebeple edimin olanaksızlığı veya mücbir sebebe konu olay arasında bir nedensellik bağının bulunması gerekir.

Mücbir sebep konusunda çok çeşitli ölçütleri sürülmesine rağmen, belirli nitelikteki olayların önceden mutlak bir şekilde mücbir sebep olarak kabul edilmesi söz konusu değildir. Her olay kendi koşulları ve özellikleri içinde ayrı ayrı değerlendirilmelidir.⁷

Mücbir sebebin genel tarafından bilinmesi durumunda mükelleflerce ayrıca ispat ve tevsikine gerek yoktur. Ancak, mükellef nezdinde meydana gelmiş ve büyük ölçüde mükellef tarafından bilinen mücbir sebeplerin vergi dairesi veya yargı organına karşı ispat ve tevsiki (belgelenmesi) gerekir.⁸

Mücbir sebeplerin ne şekilde ispat olunacağı ve ispat vasıtalarına dair VUK’da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, hukukun genel ilkeleri çerçevesinde mücbir sebep halinin ispat edilmesi gerekmektedir.

Vergi hukukunda, ekonomik yaklaşım ilkesi ve vergisel olguların tüm gerçekliği ile kavranma-

⁵ Kızılot Şükrü, Şenyüz Doğan, Taş Metin, Dönmez Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim/2006, S:211.

⁶ Yanık, Zeki, Mücbir Sebep Halinde Zayi Belgesinin Önemi, Yaklaşım Dergisi, Sayı:126, Haziran / 2003, S:34

⁷ Öncel Muaala, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 1999, S:117-118.

⁸ Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, a.g.e., S:213.

sı gereği nedeniyle, delil serbestliği ilkesi benimsenmiştir. Vergilendirmenin izlediği ekonomik gerçeklik doğrultusunun zorunlu aracı, delil serbestliği ilkesidir.⁹

VUK'un 3. maddesinde " Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir. " hükmüne yer verilmiştir.

Bu açıklamalar ışığında, mücbir sebep halinin ispatının nasıl olacağı ve ispat külfetinin duruma göre kime ait olacağı ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

3.2.1- Mücbir Sebebin Malum Olduğu

Doğal Afet Hallerinde:

Genel hayatı etkileyen yangın, deprem, sel felaketi gibi doğal afetler nedeniyle mücbir sebep halinin ispatına gerek yoktur. Çünkü bu gibi haller idare tarafından bilindiğinden bu hallerde idare tarafından bu yerlerde mücbir sebep hali ilan edilmektedir.

VUK'un 15. maddesinde " Maliye Bakanlığı, mücbir sebep sayılan haller nedeniyle; bölge, il, ilçe, mahal veya afete maruz kalanlar itibarıyla mücbir sebep hali ilân etmeye ve bu sürede vergi ödevlerinden yerine getirilemeyecek olanları tespit etmeye yetkilidir. " hükmüne yer verilmiştir. Madde metninde mücbir sebep hali ilan etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ancak,

2005 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nin kurulması ile birlikte mücbir sebep hali ilan etmeye GİB yetkilidir. GİB'in 26.01.2006 tarih ve 13-986 sayılı **Kuş gribi hastalığı nedeniyle mücbir sebep haline ilişkin genel yazı'da " 2006 yılının Ocak ayı içerisinde ülkemiz genelinde yaygın biçimde ortaya çıkan kuş gribi hastalığı nedeniyle zarar gören kanatlı hayvan eti ve her türlü yumurta üreticisi olan mükelleflerin durumu, Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi uyarınca mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir. "** denilmektedir. Bu yazıdan da anlaşılacağı üzere Mücbir sebep hali ilan etmeye GİB yetkilidir.

Doğal afet hallerinde mücbir sebep hali malum olduğundan, herkes tarafından bilindiğinden ve idare tarafından mücbir sebep hali ilan edildiği için ayrıca ispat edilmesine gerek bulunmamaktadır.

3.2.2- Mücbir Sebebin Malum

Olmadığı Hallerde:

Mücbir sebebin malum olmadığı, herkes tarafından bilinmediği hırsızlık, yangın, ağır hastalık gibi hallerde bu durumun ispatı vergi hukukunda yer alan delil serbestliği ilkesi gereği bunu iddia eden tarafa aittir.

Mücbir sebebin malum olmadığı durumlarda, defter ve belgelerin zayi olduklarına dair ispat külfeti mükellefe ait olduğundan, mükellefler bu durumu ilgili birimlerden alacakları bilirkişi raporu, it-faiye raporu, emniyet raporu gibi belgelerle ispat ederek, bu belgeleri mahkemeye ibraz etmeleri gerekmektedir. Mahkeme kararı olmaksızın bu belgeler tek başlarına hüküm ifade etmezler.

Belgeler genel olarak kanıt kuvveti oluşturan nesnelerdir. Belgeler, genel nitelikte olabilecekleri

⁹Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2004, 3.Baskı, S:131.

gibi, sektöre özel ve işleme özel gibi farklılıklar gösterebilir.¹⁰ Bu doğrultuda zayı belgesinin alınması işlemlerinin konuya taraf olan ilgili kurumlar tarafından yapılan tespitlere ve düzenlenecek raporlara göre belgelenmesi esastır.

3.3- Mücbir Sebep Dolayısıyla Defter ve Belgelerin Kaybedilmesi Durumunda Yapılması Gerekenler:

VUK'nun 15. maddesine göre, mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır. Yine aynı kanunun 373. maddesinde, bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez hükmü yer almaktadır.

Vergi kanunlarında, mücbir sebep halleriyle defter ve belgelerini kaybeden mükellefler ne yapmalı, mücbir sebep halini nasıl ispat etmeli ve vergi idaresine bilgilendirmeli mi gibi sorulara doğrudan bir cevap bulunmamaktadır.

Defter ve belgelerini kaybeden mükelleflerin ne yapması gerektiği konusunda, vergi kanunlarında bir madde bulunmamakta, sadece 282 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹¹'nin 5. bölümünde aşağıda yer alan hükümler bulunmaktadır;

“ Tabii afet nedeniyle defter ve belgeleri zayı olan mükelleflerin, durumu Türk Ticaret Kanunun 68. maddesi uyarınca yetkili mahkeme kara-

rı ile belgelemeleri gerekmektedir. Ancak bu hükmün uygulanmasıyla ilgili olarak 7269 Sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında 574 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bu Kanuna eklenen Geçici 15. madde uyarınca 17 Ağustos 1999 tarihinde vuku bulan depremde;

- Türk Ticaret Kanununa ve Vergi Usul Kanununa göre tutulması ve tasdiki zorunlu defterleri ile kullanmak mecburiyetinde bulunduğu belgelerini kaybeden mükellefler durumu öğrendikleri tarihten itibaren 2 ay içinde yetkili mahkemeden kendilerine bu durumu tespit eden bir belge verilmesini isteyebileceklerdir.

- Bunun yanı sıra tabii afete uğrayan yerlerde bulunan mükellefler, defter ve belgelerinin zayı olduğuna ilişkin belgeyi dilerlerse il veya ilçe idare kurullarından da alabileceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler de yetkili mahkemeden alınmış belge sayılacaktır.

Deprem nedeniyle defterleri zayı olan mükellefler, mücbir sebebin sona erdiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde yeni defter tasdik ettirerek bu defterleri tutacaklardır.”

Defter ve belgelerini kaybeden mükelleflerin ne yapması gerektiği konusunda, TTK'da bazı hükümler bulunmaktadır. T.T.K.¹²'nin 68.maddesinde, tacirin defter ve belgelerini kaybetmesi halinde mahkemeden zayı belgesi olması gerektiği belirtilmektedir. T.T.K.'nin 68. maddesinin 4.fıkrası aşağıdaki gibidir; *“ Bir tacirin saklamakla*

¹⁰Öktem, Recep, Ticari Bilgi ve Belgeler, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004, 1.Baskı, S:59.

¹¹21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 282 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

¹²Türkiye Büyük Millet Meclisi Tarafından 13.01.2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe gireceğinden konu ile ilgili hâlihazırda 01.01.1957 tarihinde yürürlüğe giren 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri dikkate alınmıştır.

mükellef olduğu defter ve kâğıtlar; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyat öğrendiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ticari işletmenin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Mahkeme lüzumlu gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Böylece bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır."

Mükelleflerin, muhafaza ve ibraz zorunda oldukları defter ve belgelerinin, yangın, sel felaketi, yer sarsıntısı, su basması ve deprem gibi afetler nedeni ile zayi olmaları halinde TTK'nın 68. maddesinin son fıkrası hükmü gereğince 15 gün içerisinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesine başvurarak kendilerine **Zayi Belgesi** verilmesini talep etmelidirler. Zayi belgesi almak için başvurulacak yetkili mahkeme öncelikle Asliye Ticaret Mahkemeleridir. Asliye Ticaret Mahkemelerinin olmadığı yerlerde ise bu davalara Asliye Hukuk Mahkemeleri bakar. Zayi belgesi almak için açılan davada hasım yani karşı taraf yoktur.

Mahkemelerin zayi ile ilgili olayın tespitine yönelik olarak verdikleri kararlar, hasımsız (yani davalı göstermeksizin) yapılan yargılama sonucu verilen bir karar olduğundan, aksi ispat edilerek (örneğin defterlerin çalınmadığı kanıtlanarak) ya da zayi belgesi verilmesi için gerekli şartların mevcut olmadığı (örneğin defterlerinin tasdikli defter olmadığı) gerekçesi ile ilgililer mahkeme-

den bu belgenin iptalini isteyebilirler.¹³

Mahkemeden alınacak zayi belgesi mükellefin VUK'un 359 ve 373. maddeleri gereğince kaçakçılık ve vergi cezalarına muhatap olmaktan kurtaracak ancak ilgili dönemlerde indirimine konu belgeleri inceleme elemanı veya gelir idaresine ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır.¹⁴

3.4- Mücbir Sebep Dolayısıyla Defter ve Belgelerin Kaybedilmesi Durumunda İnceleme Esnasında İnceleme Elemanlarınca Uygulanan Müeyyideler:

Mükelleflerin defter ve belgelerinin sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla elinden çıkmış olması halinde uygulamada inceleme elemanları ne yapmaktadır. Bu durumu zayi belgesi alınması ve zayi belgesi alınmamasına göre ayrı ayrı değerlendirmek gerekir.

3.4.1- Zayi Belgesi Alınması Durumu:

Zayi belgesi alınması durumunda, bu mücbir sebep halinin ispatı olarak kabul edileceğinden VUK'un 373. maddesi gereği vergi ziyası cezası uygulanmayacaktır.

Defter ve belgelerin zayi olması hali bile;

-İndirim konusu yapılan KDV'lerin belgelendirilmesine,

-Dönem matrahlarının¹⁵ re'sen takdirine engel değildir.

Zayi belgesi alınmış olsun veya olmasın defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde, mükelleflerin dönem matrahlarının

¹³Yanık, a.g.m., S:38.

¹⁴Özdemir, Muharrem, Mücbir Sebep Halinin Defter Ve Belge İbraz Yükümlülüğüne Etkisi, , Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:448, 15 Eylül / 2005.

¹⁵Dönem matrahları; Gelir vergisi mükelleflerinde, Gelir Vergisi, Geçici Gelir Vergisi ve KDV, Kurumlar vergisi mükelleflerinde, Kurumlar Vergisi, Geçici Kurumlar Vergisi ve KDV anlaşılmalıdır.

re'sen takdir edilmesi için takdir komisyonuna sevk raporları düzenlenir.

Matrahın re'sen takdiri, bizatihi bir ceza-i müeyyide değil, fakat matrahın tespit usullerinden biridir. Bu nedenle, defter ve belgeleri mücbir sebep dolayısı ile zayi edilmiş de olsa, mükellefin kazancının re'sen takdiri yapılır.¹⁶ İnceleme elemanları tarafından takdire sevk için düzenlenen raporlarda bir açıklama yapılmadığı sürece, Takdir Komisyonları defter ve belge zayı durumunda dönem matrahlarını aynen takdir etmektedir.

Zayı belgesi alınmışsa, bu durumda indirilecek KDV'lerin diğer mükellefler nezdinde yapılacak karışit inceleme¹⁷ veya diğer yollarla elde edilecek fatura, serbest meslek makbuzu v.b. belgelerle tespit edilmesi halinde indirimler kabul edilecektir. Eğer belgeler tespit edilemezse KDV indirimleri kabul edilmeyecek, ancak her halükarda vergi cezası önerilmeyecektir.

Defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi hali, VUK'un 359-a-2 maddesi gereği gizleme olarak kabul edildiğinden, defter ve belgelerin zayı olması nedeniyle incelemeye ibraz edilememesi halinde kaçakçılık suçu için ne yapılacaktır. Bu konuda VUK'da bir hükme rastlanmamaktadır. VUK'un 373. maddesinde " *Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.* " denilmek suretiyle mücbir sebeplerin sadece idari ve mali nitelikteki cezalardan olan vergi ziyayı ve usulsüzlük cezalarını kaldıracağı ifade olunmaktadır. Bu du-

rumda kaçakçılık cezalarının da kalkacağını kabul etmek kıyasa başvurmak anlamını taşır.¹⁸

Uygulamada inceleme elemanları defter ve belge zayı belgesi bulunması durumunda kaçakçılık cezası önermemekte yani Vergi Suçu Raporu düzenlememektedirler. VUK 373. maddenin kapsamına kaçakçılık cezalarının da eklenmesi faydalı olacaktır.

3.4.2- Zayı Belgesi Alınmaması Durumu:

Bu durumda, mükelleflerin dönem matrahlarının re'sen takdir edilmesi için takdir komisyonuna sevk raporları düzenleneceği tabidir. Bu konuda önceki bölümde yapılan açıklamalar aynen geçerlidir.

Zayı belgesi alınmamışsa, uygulamada doğrudan indirilecek KDV'ler reddedilerek, VUK'nun 344/2 maddesi gereği (Vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat) vergi ziyayı cezası ve kaçakçılık suçu önerilecektir.

Burada mücbir sebebin varlığının malum olması ve ispat edilmesi durumu değiştirmemektedir. TTK'nın 20. maddesinin 2. fıkrasında " Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi lazımdır. " hükmü yer almaktadır. Burada yer alan basiret kelimesinin sözlük anlamı; görüş, görme yeteneği, akıllılık, temkin, iki gözle görebilmek anlamına gelir. Bu nedenle, basiretli tacir, tüm ticari faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmek, sağduyu sahibi ve ileriye düşünmek ve işlemlerini ona göre organize etmek yanında,

¹⁶Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, S:186.

¹⁷Bu kavram, incelenen mükellefle iş ilişkisi bulunan diğer işletmelerin; defter, belge ve kayıtlarının uyumlu olup olmadığının araştırılmasıdır. (Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2004, 3.Baskı, S:158.)

¹⁸Oktar, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2008, 3.Baskı, S:69.

olumsuzlukları öngörerek tedbir almak zorundadır. Bu açıklamalar ışığında basiretli bir tacirin mücbir sebebin varlığının malum olması ve ispat edilmesi halinde, zayii belgesi olmadan bunun hüküm ifade etmeyeceğini bilmesi gerekmektedir.¹⁹

3.5- Konu İle İlgili Danıştay Kararları:

Danıştay'ın vermiş olduğu 01.03.1999 tarih ve 1999/842 sayılı kararında özetle " *Defter ve belgelerin yangın sonucu zayi olduğu ancak ticaret mahkemesinden zayii belgesi alınmadığı durumlarda, mükellefin KDV indirimine ilişkin belge örneklerinin vergi mahkemesine ibrazı halinde, bu belgelerdeki KDV indiriminin kabulü gerekir.* " denilmiştir.

Danıştay'ın vermiş olduğu 06.03.1996 tarih ve 1996/907 sayılı kararında özetle " *Defter ve belgelerin yanması, KDV yönünden ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Mükellefin, ticari icaplara göre emtia satın aldığı kişi ve kuruluşları bilmesi ve tanınması gerekir. Bu nedenle gerekli girişimleri yaparak, emtia alımına ilişkin belgeleri ispat etmesi her zaman mümkündür.* " denilmiştir.

Danıştay, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun vermiş olduğu 12.11.1999 tarih ve 1999/470 sayılı kararında özetle " *İnceleme elemanınca defter ve belgelerinin yazı ile istenmesi üzerine yükümlü, defterlerin zayi olduğunu ileri sürerek zayii belgesi verilmesini istemiş ve mahkemece davacının isteği doğrultusunda zayii belgesi verilmiştir.*

Söz konusu zayii belgesinin: tanık beyanları ve davacı istemi üzerine, yangının tarihi ve ne

şekilde oluştuğunu belirten ve yangından sonraki durumu saptayan bir itfaiye yangın raporu aranmaksızın verildiği anlaşılmaktadır. Bu durum, yangının ve sonuçlarının somut olarak saptanmadığını gösterdiğinden KDV indirimlerinin kabulünde hukuka uygunluk görülmemiştir." denilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun vermiş olduğu 03.07.2009 tarih ve 2009/397 sayılı kararında, zayii belgesi olmayan ve şüpheli bir şekilde meydana gelen yangın nedeniyle defter ve belgelerini ibrazdan kaçınan mükellef, VUK'un 359/a-2 ve 344/3 maddeleri uyarınca kesilen üç kat vergi zıya-ı cezasının, hukuka aykırı olmadığına ısrar eden vergi mahkemesi kararını onamıştır.

Danıştay'ın vermiş olduğu kararlardan da anlaşılabacağı üzere, zayii belgesinin usulüne uygun olması halinde hüküm ifade edeceği, gerçek bir olay olmadan alınan zayii belgelerinin hüküm ifade etmediği, usulüne uygun olmayan zayii belgelerinin ibrazı halinde KDV indirimlerinin reddi ve kaçakçılık cezalarının önerileceği anlaşılmaktadır.

3.6- Mücbir Sebep Dolayısıyla Defter ve Belgelerin Kaybedilmesi Durumunda İnceleme Esnasında İnceleme Elemanlarınca Yapılması Gerekenler:

Yukarıda yer verilen Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere, mücbir sebebe ilişkin herhangi bir durum tespiti olmadan zayii belgesi verilmesinin hukuka uygun olmadığı, mücbir sebebin varlığının malum olup zayii belgesi alınmaması durumunda ise mahkemeye belge ibrazı halinde

¹⁹Özdemir, Muharrem, Zayii Belgesinin Hukuki Ve Vergisel Niteliği, Erişim Adresi: http://www.alomaliye.com/mayis_06/muharrem_ozdemir_zayii_belge.htm, Erişim Tarihi:10.01.2010.

bunların kabul edildiği görülmektedir. Danıştay'ın vermiş olduğu 01.03.1999 tarih ve 1999/842 sayılı kararında olduğu gibi denetim elemanları da takdir yetkisi kullanarak mükellefin KDV indirimine ilişkin belge örneklerini kendisine sunması halinde, bu belgelerdeki KDV indirimini kabul etmesi takdir yetkisi olarak değerlendirilmelidir.

Zayi belgesi alınmaması durumunda mücbir sebebin varlığının malum olması ve ispat edilmesi halinde bu durumun VUK'un 373.maddesinde yer alan " Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez. " hükmü gereği kesinlikle ceza kesilmemesi daha uygun olacaktır. İndirim KDV'ler için ne yapılacaktır. Kanaatimce inceleme elemanının mücbir sebebin varlığının malum olduğunu ve ispat edildiğini tespit etmesi halinde, zayi belgesi alınmasa bile indirim KDV'leri kabul etmesi doğru olacaktır. Bu durum inceleme elemanının kendisini mahkeme yerine koyması anlamına gelebileceği düşünülebilir ancak bu kanaatimce uygun değildir. Çünkü denetim elemanı takdir yetkisini kullanmış olacaktır.

4- ÖRNEK OLAY

Tuhafiyecilik yapmakta olan Gelir Vergisi mükellefi tacir Bay A, birinci sınıf tüccar olarak faaliyette bulunmaktadır. Mükellef, 2007 takvim yılında kredi kartından yapılan çekimler ile beyannamelerin uyumsuz olması nedeniyle 10.10.2009 tarihinde incelemeye sevk edilmiştir. İnceleme elemanı Bay Y hemen ertesi gün mükellefe defter ve belge isteme yazısını tebliğ et-

miştir.

Mükellef, 2008 yılında işyerinin deposunda çıkan yangın nedeniyle defter ve belgelerinin yandığını, defter ve belgelerin depoda bulunduğunu ve bu nedenle defter belgeleri incelemeye ibraz edemeyeceğini bildirmiştir. Mükellef, 2008 yılında meydana gelen yangından sonra itfaiye tutanağı (İtfaiye tutanağında defter ve belgelerin de yangın mahallinde olduğu ve bunlara ait kâğıtların tespit edildiği belirtilmemektedir.) tutulmuş, ancak zayi belgesi için 15 gün içinde mahkemeye başvurulmamıştır.

İnceleme elemanı defter ve belgelerin kendisine ibraz edilmemesi sonucu 10.01.2010 tarihinde mükellef hakkında, 2007 takvim yılına ilişkin KDV indirim reddi Raporu (3 kat vergi ziyası cezası), dönem matrahlarının re'sen takdiri için takdire sevk raporu ve Vergi Suçu Raporu düzenlemiştir.

Düzenlenen KDV indirim reddi Raporu sonucu aşağıda belirtilen vergi aslı ve ceza hesaplanmıştır. Takdir komisyonu inceleme elemanı tarafından başkaca bir husus belirtilmediğinden mükellefin matrahlarını aynen takdir etmiştir.

Düzenlenen KDV indirim reddi raporu sonucu ortaya çıkan vergi aslı ve cezalar uzlaşma kapsamında bulunmamaktadır.²⁰ Burada mükellefin yapması gereken en iyi yol dava açmasıdır, dava açma süresi geçirildiğinden davada açılmıyor. Rapora

KDV Matrah Farkı	---
KDV (Reddedilen KDV Tutarı)	60.000,00
Vergi Ziyası Cezası (Üç Kat)	180.000,00
Özel Usulsüzlük Cezası (01.08.2009'tan sonrası için)	1.000,00

ilişkin ihbarname 15.03.2010 tarihinde kesinleşiyor.

5- ÖRNEK OLAY İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRMEMİZ ve MUHASEBE KAYITLARI

Yukarıda açıkladığımız örnek olayda meydana gelen yangın nedeniyle itfaiye tutanağı tutulmuş, ancak zayi belgesi için 15 gün içinde mahkemeye başvurulmamıştır. Yangın nedeniyle itfaiye tarafından tutulan tutanakta defter ve belgelerin yandığına dair bir belirleme yapılmadığından itfaiye tutanağı ispat edici bir vesika olarak kabul edilemez. Zaten Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun vermiş olduğu 12.11.1999 tarih ve 1999/470 sayılı kararı da bunu desteklemektedir.

Mükellef hakkında, inceleme elemanı tarafından düzenlenen KDV indirim reddi raporu, takdire sevk raporları ve defter ve belge ibraz etmemekten dolayı düzenlenen vergi suçu raporu doğrudur. Çünkü mükellef zayi belgesi almamıştır.

Bu olayda mükellef zayi belgesi almasa da inceleme elemanını tarafından mücbir sebebin varlığının ve ispat edilmesinin yapılması durumunda karşıt incelemeler yoluyla indirim KDV'leri kabul etmesi gibi bir durumda söz konusu olamaz. Çünkü zaten İtfaiye tutanağında defter ve belgelerinde yangın mahallinde olduğu ve bunlara ait kalıntıların tespit edildiği belirtilmemektedir.

Sonuç olarak; örnek olayımızda inceleme elemanı tarafından yapılan işlemler doğrudur. Hakkaniyete ve hukuka uygundur. Bu olayda inceleme elemanının takdir yetkisini kullanması gibi bir durum söz konusu olamaz.

Mükellefin vergi aslı ve borcu 15.03.2010 tarihinde kesinleşmiştir. Buna göre mükellefin yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

15.03.2010	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR ²¹	241.000,00
689.90. Diğer Çeşitli Olağandışı Gider ve Zararlar	
369 ÖDENECEK DİĞER YÜK.	241.000,00
369.90. Ödenecek Diğer Yük.	

(Vergiaslı, vergi zıyayı ve özel usulsüzlük)

15.03.2010

²⁰ Bu olayda sadece özel usulsüzlük cezası uzlaşma kapsamındadır. Ancak, mükellefin özel usulsüzlük içinde uzlaşma istemediğini öngörüyoruz.

²¹ KDV indirim reddi raporu sonucu ortaya çıkan vergi aslı ve cezalar toplamı, 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları hesabında da izlenebileceği düşünülebilir. Ancak, tarafımızca KDV vergi aslı ve cezalar toplamının 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında izlenmesi daha uygun görülmüştür.

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER VE MATRAHA EKLENECEK DİĞER TUTARLAR 950.89. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	241.000,00 ²²
951 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALAC.	241.000,00
_____ / _____	

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabında yer alan bu bakiye dönem sonunda 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına devredilerek kapatılır. 690 Dönem Karı veya Zararı hesabının niteliği; *dönem sonlarında, sonuç hesaplarında yer alan gelir ve gider hesaplarının aktarıldığı hesaptır. Gelir hesapları bu hesabın alacağına, gider hesapları borcuna kaydedilir. Hesabın kalanı vergiden önceki dönem karı veya zararını gösterir.*²³

_____ 31.12.2010 _____	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	241.000,00
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	241.000,00
_____ / _____	

Vergi mevzuatımız kabul etsin veya etmesin ticari açıdan elde edilen gelirler ile katılan giderlerin tamamı ilk aşamada 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına aktararak kapatılır.²⁴ 690 Dönem Karı veya Zararı hesabında yer alan tutarlar vergi karşılığı ayrılmasına gerek olmadığından 591 Dönem Net Zararı hesabına aktarılır.²⁵

_____ 31.12.2010 _____	
591 DÖNEM NET ZARARI	241.000,00
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	241.000,00
_____ / _____	

Örneğimizde yer alan vergi aslı ve cezaları toplamı olan 241.000,00-TL ticari karın hesabında dönem zararı olarak dikkate alınmaktadır. Ancak mali karın hesabında bu tutar kanunen kabul edilme-

²² Bu rakam vergi aslı, vergi zıyaı ve özel usulsüzlük cezasından oluşmaktadır. Burada 60.000,00-TL indirim KDV'nin KDVK 30/c bendi gereği indirilemeyecek KDV arasında sayılması nedeniyle bu hesapta izlenmektedir.

²³ Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, S:536.

²⁴ Örtten Remzi, Karapınar Aydın, TMS ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, 3.Baskı, S:228.

²⁵ Örneğimizde işletme şahıs işletmesi olduğu için vergi karşılığı ayrılmasına yani 691 nolu hesabının kullanılması gerek yoktur. Doğrudan 690 nolu hesap 590 veya 591 nolu hesaba aktarılır.

yen gider olarak kabul edildiğinden zarar olarak dikkate alınmayacaktır.

6- SONUÇ

Mükellefler, defter ve belgelerinin, yangın, deprem, sel felaketi gibi doğal afetler ile sahibinin iradesi dışında meydana gelen hırsızlık, kaybolma v.b. sebeplerle zayi olması halinde Türk Ticaret Kanununa göre 15 gün içerisinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesine başvurarak kendilerine Zayi Belgesi verilmesini talep etmelidirler.

Doğal afet durumlarında idare tarafından mücbir sebep hali ilan edilmekte, ayrıca zayi durumunu ispat etmeye gerek bulunmamaktadır. Ancak, mücbir sebebin malum olmadığı durumlarda, defter ve belgelerin zayi olduklarına dair ispat külfeti mükellefe ait olduğundan, mükellefler bu durumu ilgili birimlerden alacakları bilirkişi raporu, itfaiye raporu, emniyet raporu gibi belgelerle ispat ederek, bu belgeleri mahkemeye ibraz etmeleri gerekmektedir. Mahkeme kararı olmaksızın bu belgeler tek başlarına hüküm ifade etmezler.

Mahkemeden alınacak zayi belgesi mükellefin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 ve 373'üncü maddeleri gereğince kaçakçılık ve vergi cezalarına muhatap olmaktan kurtaracak ancak ilgili dönemlerde indirim konusu belgeleri inceleme elemanı veya gelir idaresine ibraz etme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır.

Mücbir sebebin ispat edilmesi halinde ve zayi belgesi alınması durumunda indirim KDV'lerin diğer mükelleflerden yapılacak karşıt inceleme veya diğer yollarla elde edilecek fatura, serbest meslek makbuzu v.b. belgelerle tespit edilmesi halinde indirim reddi yapılmaması gerekmektedir. Zayi belgesi alınmış olsun veya olmasın defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi

halinde, mükelleflerin dönem matrahlarının re'sen takdir edilir.

KAYNAKÇA

Kanunlar

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu

Tebliğler

- 282 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

Kitaplar

- Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Ankara, 2005.
- Yılmaz, Ejder; Hukuk Sözlüğü, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara, 1992, Dördüncü Baskı.
- Kızılot Şükrü, Şenyüz Doğan, Taş Metin, Dönmez Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim/2006.
- Öncel Muaala, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 1999.
- Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2004, 3.Baskı.
- Öktem, Recep, Ticari Bilgi ve Belgeler, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004, 1.Baskı.
- Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Oktar, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2008, 3.Baskı.
- Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Gazi Kitapevi, Ankara, 2003.
- Örten Remzi, Karapınar Aydın, TMS ile Uyumlu Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitapevi, Ankara, 2007, 3.Baskı.

Makaleler

- Yanık, Zeki, Mücbir Sebep Halinde Zayi Bel-

gesinin Önemi, Yaklaşım Dergisi, Sayı;126, Haziran/2003.

-Özdemir, Muharrem, Mücbir Sebep Halinin Defter Ve Belge İbraz Yükümlülüğüne Etkisi, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı;448, 15 Eylül / 2005.

-Özdemir, Muharrem, Zayi Belgesinin Hukuki Ve Vergisel Niteliği, Erişim Adresi;

http://www.alomaliye.com/mayis_06/muharrem_ozdemir_zayi_belg.htm, Erişim Tarihi: 10.01.2010.