



VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN YANLIŞ DEFTER TUTULMASININ SONUÇLARI

Mehmet YÜCEL (*)

1 - GİRİŞ

Günümüzde vergi tarhı konusunda en yaygın usul, beyan esasıdır. Çünkü çağdaş vergiciliğin temel ilkelerinden birisi, verginin, mükellefin vereceği bilgilere göre belirlenmesi ve alınmasıdır. Türk vergi sistemi de genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Türk vergi sisteminin beyan esasına dayalı olması kayıt ve belge düzenine uyulmasını ve dolayısıyla usul kurallarına uygun bir şekilde defter tutulmasını zorunlu kılmaktadır. Mükellefiyet ve vergilendirmeye ilişkin kuralları düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,¹ özellikle usule ilişkin hükümlerin ihlali durumunda uygulanacak müeyyideleri de açıkça belirtmiştir. Nitekim Kanun, usulen uyulmasını zorunlu kıldığı kimi şekil şartlarının ihlal edilmesi durumunda, bu kuralları vergi düzeni açısından arz ettiği önem ölçüsünde farklı şekilde derecelendirerek genel ve özel usulsüzlük şeklinde ayrıma gitmiş ve yaptığı bu sınıflandırmaya göre de değişen tutarlarda parasal vergi cezaları öngörmüştür. Vergi Usul Kanununda mükelleflerin temel ödevlerinden biri olarak belirlenen usul kurallarından biri de, defter tutma ile ilgili hükümlerdir.

2- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEFTER TUTMAK ZORUNDA OLANLAR

Beyan esasına göre vergilendirmede defter tutma gerek mükellef, gerekse vergi idaresi açısından büyük önem arz etmektedir. Kimlerin defter tutmak zorunda olduğu Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre;

- Ticaret ve sanat erbabı (Ticari kazanç elde eden gerçek kişi tacirler)
- Ticaret şirketleri (Gerçek ya da tüzel kişilerin bir araya gelerek Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde oluşturmuş oldukları ortaklıklar)

(*) Vergi Müfettişi

¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- İktisadi kamu müesseseleri (Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idare ve kuruluşlarına ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler)
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler (Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olan işletmeler)
- Serbest meslek erbabı (Ticari mahiyette olmayan işleri, bir işverene bağlı olmadan, kendi nam ve hesabına yapan, ilmi, mesleki bilgisi ile para kazanan kişiler)
- Çiftçiler (Zirai faaliyetle uğraşanlar) Vergi Usul Kanunu esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar. İktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.

3- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEFTER TUTMAK ZORUNDA OLMAYANLAR

Vergi Usul Kanununun 173 üncü maddesi gereğince aşağıda yazılı olan gerçek ve tüzel kişiler defter tutmak zorunda değildir.

- 1- Gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler,
- 2- Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları basit usulde tespit edilenler
- 3- Kurumlar vergisinden muaf olan;
 - a) İktisadi kamu müesseseleri;
 - b) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

Yukarıdaki istisna hükümlerinin gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterlere şümulü yoktur. Diğer bir ifade ile söz konusu gerçek ve tüzel kişilerin gelir veya kurumlar vergisi dışında herhangi bir vergiye tabi kazançları bulunur ve götürü usulde vergilendirilmezse vergiden muaf bulunmadıkları bu vergiler için tutulması gereken defterler varsa bu defterleri tutmak zorundadırlar.

4- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE DEFTER TUTMANIN AMAÇLARI

Defter tutma, işletmede meydana gelen parasal işlemlerin belli bir düzen içerisinde ticari defterlere yazılmasını ifade eder. Kamu harcamalarının karşılandığı, en temel kaynak vergidir. Bundan dolayı kazanç elde eden bütün gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden ödeyecekleri vergi, devleti yakından ilgilendirir. Devlet kişilerin vergi karşısındaki durumlarını, verginin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını işletmenin tuttuğu ticari defter ve belgelerinden hareketle izler ve denetler.

Vergi Usul Kanununun 171 inci maddesine göre ise, mükelleflerin bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından; mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek; vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek; vergi ile ilgili muameleleri belli etmek; mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek; mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (Emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek maksatlarını sağlayacak şekilde tutmaları gerekir.

Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin

diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.

Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgarî hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Görüldüğü üzere kanun koyucu, mükelleflerin gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetlerin vergisel boyutu hakkında vergi idaresinin bilgi sahibi olmasını sağlamak için bizzat kendisinin tayin ettiği ya da yine kendisinin yetkilendirdiği Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kurallar çerçevesinde, bu faaliyetleri icra eden mükellefleri buna ilişkin kayıtları tutmada belli bir serbestlik içerisinde hareket etmelerine izin verirken, bu serbestliğin özellikle vergilendirmenin etkin ve doğru şekilde yapılmasını hedefleyen temel usul prensiplerinin dışına çıkmaması için de sıkı önlemler almıştır.

5- VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE TUTULMASI ZORUNLU OLAN DEFTERLER

Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır. Özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.

5.1- Birinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler

Tüccarlar, defter tutmak bakımından birinci sınıf tüccarlar ve ikinci sınıf tüccarlar olmak üzere iki kısma ayrılır. Birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre defter tutarlar. Bilanço esasına göre tutulması gereken defterler; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir.

Yevmiye defteri; kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.

Defterikebir; yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Envanter defteri; genellikle hesap dönemi sonlarında çıkarılan envanterlerin (işletmenin mevcutları, alacakları ve borçları) ve bilançonun kaydedildiği defterdir. Yani envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı olur. Şekil olarak defteri kebirin sütunlarına sahiptir ve onun daha küçük boy örneğidir. İşe ilk başlayan işletmeler, işe başlama tarihinde, işletmede bulunan mevcutları, alacakları ve borçları bu deftere kaydederler. Faaliyetleri daha önceki yıllardan devam eden işletmeler bu defteri hesap dönemi sonunda yazarlar. Şüphesiz işe ilk başlayan işletmeler açılış envanterlerinden başka hesap dönemi sonundaki

envanterlerini de kaydederler. Envanter defterine envanter kayıtları bittikten sonraki karşılıklı boş sayfalara işletmenin bilançosu, sol sayfaya aktifler, sağ sayfaya pasifler gelecek şekilde yazılır.

Ayrıca birinci sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar yukarıda belirtilen defterlerden başka bir de **imalat defteri** tutarlar.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle uğraşanlar, imalat defteri yerine, bir **“Bitim işleri defteri”** tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır. Depo (Ardiyeler dahil) işletenlerle nakliye ambarları ayrıca bir **ambar defteri** tutarlar.

Ayrıca bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan mükellefler “Tek Düzen Hesap Planına” uymak zorundadırlar. Yani bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde² yer alan “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi” ile ilgili esaslara uymak şartıyla muhasebe hesaplarını belirleyeceklerdir. Ayrıca bu mükelleflerin muhasebe standartları ile mali tabloların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslara da uymaları zorunludur.

5.2- İkinci Sınıf Tüccarların Tutacakları Defterler

İkinci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. İşletme hesabı esasına göre tutulması gereken defter, işletme hesabını ihtiva eden **işletme hesabı defteridir**. Diğer bir ifade ile bu mükellef grubu için tutulması zorunlu defter, sadece işletme hesabı defteridir. İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Gider kısmına; satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler; hasılat kısmına ise, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur. Ayrıca Vergi Usul Kanunu’nun 195’inci maddesine göre, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden sadece mal alım-satımı yapanlar, hesap dönemi sonunda mal envanteri çıkarmaya mecburdurlar.

5.3- Yabancı Nakliyat Kurumlarının Tutacakları Defterler

Vergi Usul Kanunu’nun 207’nci maddesi uyarınca yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye’de temsil eden şube veya acenteleri bir “Hasılat Defteri” tutmaya ve bu deftere Türkiye’de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler. Yani bu madde hükmüne göre, yabancı nakliyat kurumlarının yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmasına gerek yoktur.

5.4- Serbest Meslek Erbabının Tutacağı Defter

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa eden serbest meslek erbabının Vergi Usul Kanununa göre serbest meslek kazanç defteri tutması zorunludur. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev’i ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır. Hekimler diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler.

² 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

5.5- Çiftçilerin Tutmak Zorunda Olduğu Defterler

Genel olarak çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun³ 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için defter tutmaz ve beyanname vermezler.

Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin bilanço esasına göre defter tutmaları ya da çiftçi işletme defteri tutmaları gerekir. Zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına da aynı kanunda gösterilen hasılat kaydolunur. Gider ve hasılat kayıtlarının en az; sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin nev'i ve meblağ bilgilerini içermesi gerekir.

6- BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTULMASI GEREKİRKEN İŞLETME HESABI DEFTERİ TUTULMASI

Uygulamada bilanço esasına göre defter tutması gereken mükellefler yanlışlıkla ya da bilerek bilanço esasını yerine işletme hesabı esasına göre defter tutabilmektedirler. Bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmuş sayılıp sayılmayacakları, bu durumda olanlara uygulanacak müeyyidelerin neler olacağı ve bu defterlere kaydettikleri KDV'yi indirip indiremeyecekleri konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

6.1- Hiç Defter Tutulmamasının Sonuçları

Vergilendirme işleminin düzgün işleyebilmesi için tutma zorunluluğu getirilen defterlerle ilgili olarak belirlenen usul kurallarından birine uyulmaması durumunda, tatbik edilecek usulsüzlük cezaları Vergi Usul Kanununun 352 ve 353. maddelerinde, usulsüz fiilin ağırlığına göre sayılmıştır. Vergi Usul Kanununun 351 inci maddesine göre usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Usulsüzlükler, Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesinde belirtilen derecelere ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir. Buna göre, Vergi Usul Kanununun 352/1-2 maddesinde; tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması birinci derece usulsüzlük cezasını gerektirir. Öte yandan Vergi Usul Kanununun 30/3'üncü maddesine göre; bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemiş olması re'sen takdir sebebi sayılmıştır. Bundan dolayı defter tutmama fiili, resen takdiri de gerektirdiğinden söz konusu ceza iki kat olarak uygulanacaktır.

³ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanununun⁴ “İndirimin Belgelendirilmesi” başlıklı 34/1. 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 kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre yukarıda da belirtildiği üzere, kanunen tutulması zorunlu olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması durumunda uygulanacak cezai müeyyideler özetle şunlar olacaktır:

1. Vergi Usul Kanununun 30/3. maddesi uyarınca vergi matrahı resen tarh edilecektir.

2. Katma Değer Vergi Kanununun 34/1. maddesi uyarınca katma değer vergisi indirimi yapılamayacaktır.

3. Vergi Usul Kanununun 352/1-2 uyarınca, birinci derece (olay resen takdiri de gerektirdiği için) 2 kat usulsüzlük cezası kesilecektir.

6.2- Yanlış Defter Tutulmasının Sonuçları

Kanunen tutulması gereken defterin dışında başka bir defter tutulması halinde mükelleflerin durumu ne olacaktır? Daha açık bir ifade ile bilanço esasına göre defter tutması gerekirken, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefin, tuttuğu bu defter kanuni defter sayılacak mıdır? Yoksa hiç tutulmamış gibi mi işlem görecektir?

6.2.1- Yanlış Defter Tutulması Durumunda Vergi İdaresinin Yaklaşımı

Bu konuda Vergi İdaresi ile Yargı Organlarının farklı görüşlere sahip olduklarını görüyoruz. Ancak Vergi İdaresinin görüşü de kendi içinde çelişkiler barındırmakta, gelir/kurumlar vergisi yönünden farklı, KDV yönünden farklı bir yaklaşım içermektedir.

6.2.1.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından

Vergi İdaresi, yanlış defter tutulması durumunda Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi⁵ hükmünden hareketle ve (yanlış) deftere kaydedilmiş olan belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olmaması durumunda bu belgelerde yer alan gider unsurlarının gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabileceğini kabul etmektedir.

6.2.1.2- Katma Değer Vergisi Açısından

Vergi İdaresi yanlış defter tutulması durumunda, katma değer vergisi indirimi konusunda, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 34/3. maddesi hükmü gereğince “deftere kaydedilme” şartının ihlal edildiği gerekçesi ile belgelerde yer alan katma değer vergisinin matrahtan indirilemeyeceğini düşünmektedir. Vergi İdaresi, bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı defteri tutulması durumunda kanunen tutulması gereken defterlerin hiç tutulmadığını kabul etmektedir. Diğer bir ifade ile Vergi İdaresi, bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefin, kanunen tutulması mecburi olan defterleri hiç tutmadığının kabul edileceği ve dönem matrahının re’sen takdiri gerektiği, dolayısıyla KDV’nin de indirim konusu yapılamayacağı görüşündedir.

⁴ 3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanunu, 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin B bendinin birinci fıkrasında; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak verilen bir özeltede;⁶

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 176. maddesinde, “Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır.

I. sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre;

II. sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.” hükmü yer almış, aynı Kanunu’nun 182. maddesinde ise, bilanço esasında tutulacak defterlerin yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve günlük kasa defteri olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümlerden anlaşılacağı üzere, birinci sınıf tüccarların tutacakları kanuni defterler yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve günlük kasa defteridir.

Bu nedenle, bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasında defter tutan mükellefin, Vergi Usul Kanunu’nun 30/3. maddesi gereğince kanunen tutması mecburi olan defterleri hiç tutmadığı kabul edilerek dönem matrahının re’sen takdiri gerekmektedir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 34. maddesinde, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait katma değer vergisinin alış faturasında veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmesi ve bu belgelerin kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, bilanço esasına göre defter tutması gerektiği halde, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefin, tuttuğu bu defter kanuni defter olarak kabul edilemeyeceğinden, katma değer vergisinin de indirimi mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirilmiştir.

Yine vergi başka bir özeltesinde özetle⁷; “Vergi Usul Kanunu, tüccarları, tutmaları gereken defter türleri itibarıyla sınıflandırmaya tabi tutmuş ve hangi mükellefin ne tür defterleri tutması gerektiğini açıkça belirlemişken, bilanço usulünde defter tutması gerektiği halde işletme hesabı defteri tutan bir mükellefin, kanunen tutması gereken defterleri hiç tutmadığının kabul edilmesi ve ilgili dönem KDV matrahının Vergi Usul Kanununun 30/3. maddesi hükmü uyarınca resen takdir yoluyla belirlenmesi gerektiğini” ifade etmektedir.

6.2.2- Yanlış Defter Tutulması Durumunda Yargı Mercilerinin Yaklaşımı

Oysa aynı konuda yargı mercileri bunun tam tersi kararlar vermektedir. Nitekim Danıştay 9. Dairesi, “Bilanço esası yerine işletme hesabı esasında defter tutmuş olan mükellefin bu kayıtlarına gelir (ve kurumlar) vergisi yönünden itibar edilip KDV indirimi yönünden itibar edilmemesinin vergi hukuku yönünden kabulünün mümkün olmadığı yönünde bir karar vermiştir.⁸ Danıştay 9. Dairesi söz konusu kararında, “Bilanço esasına göre defter tutulması gereken defterler yerine işletme defterine kaydedilen belgelerin sahteliği iddia olunmadığı veya ispat edilmediği sürece defterde kayıtlı bilgilere itibar edilmesi gerekeceğinden ve ilgili dönem Katma Değer Vergileri de ödendiğinden, yükümlülüğe bağlı hak ve görev niteliğinde olan indirim hakkının ortadan kaldırılması hakkaniyete aykırı olacağı” yönünde görüş belirtmiştir.

Aynı konu ile ilgili olarak Danıştay 4. Dairesinin kararında⁹ özetle; “...Bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tuttuğu ileri sürülen davacının indirimleri kabul

⁶ Maliye Bakanlığı’nın 04.08.1995 tarih ve 43488 sayılı özeltesi

⁷ Maliye Bakanlığı’nın 19.6.1996 tarih-B.07.0.GEL.0.53/5329-601/27378 sayılı özeltesi

⁸ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19.02.1998 tarih, Esas No: 1997/4717 Karar No: 1998/674 sayılı kararı

⁹ Danıştay 4. Dairesinin 21.03.2007 Tarih, Esas No:2006/286, Karar No:2007/913 sayılı kararı

edilmeyerek 2002 Nisan dönemi için re'sen katma değer vergisi salınıp, vergi ziyası cezası kesilmiştir. (...) Vergi Mahkemesi kararıyla; Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen takdir nedenlerinin belirtildiği, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesinde ise alınan mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin alış vesikalarında gösterilmesi ve bu vesikaların kanuni defterlere kaydedilmesi şartıyla indirilebileceği kuralının getirildiği, olayda, 1999 yılı hasılatı nedeniyle davacının 01.01.2001 tarihinden itibaren bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutması nedeniyle dönem matrahının tespiti için takdir komisyonuna sevk edildiği, takdir komisyonunca matrah artırıcı bir delil bulunmadığı belirtilerek beyan edilen matrahın aynen kabul edildiği, davalı İdarece, alışlara ait vesikaların yasa da belirtilen esaslara uygun defterlere kaydedilmediğinden indirimlerin reddi suretiyle tarhiyat yapıldığı, re'sen takdir nedeni bulunmakla birlikte takdir komisyonunca da mükellefin beyanı aynen kabul edildiğinden ve defter kayıtlarının gerçeği yansıtmadığı yolunda bir somut tespit yapılmadan, indirimlerin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare, yapılan tarhiyatın kanuna uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Karar: Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin reddine, (...) Vergi Mahkemesi kararının onanmasına oybirliğiyle karar verildi." denilmek suretiyle bilanço defteri yerine işletme defteri tutulması nedeniyle takdir komisyonuna gidilmesi sonucu matrahı aynen kabul eden komisyon kararı üzerine, KDV indirimlerinin reddedilmesi yoluyla tarhiyat yapılamayacağına hükmedilmiştir.

7- YANLIŞ DEFTER TUTULMASI FİİLİNİN MEVCUT VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve UYGULANACAK MÜEYYİDENİN BELİRSİZLİĞİ SORUNU

Yanlış defter tutulmasıyla ilgili olarak Vergi İdaresinin ve Yargı Organlarının görüşleri yukarıda belirtildiği şekilde olmakla birlikte, mer'î mevzuatta yanlış defter tutulması fiilinin ve buna ilişkin uygulanacak müeyyidenin ne olacağı konusunda kesin bir hüküm yoktur. Vergi Usul Kanunu'nun 30, 352, 353, mükerrer 355. veya başka herhangi bir maddesinde buna dair bir hükme yer verilmemiştir. Diğer bir ifade ile mer'î mevzuatta yanlış defter tutulması halinde söz konusu defterlerin hiç tutulmamış sayılacağına ilişkin bir hüküm olmadığı gibi bu durumda uygulanacak vergi cezasına da yer verilmemiştir. Oysaki yanlış defter tutulması fiiliyle ilgili olarak uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesi için bu konuda açık bir hükme ihtiyaç vardır. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesine göre; fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır. Faturayla ilgili düzenlemede olduğu gibi, yanlış defter tutulması halinde söz konusu defterlerin hiç tutulmamış sayılacağına ilişkin açık bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Bu durum, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli ve gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılan ve işlev olarak keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını sağlayarak bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını sağlamayı amaçlayan, yani vergilerin halk temsilcilerinin katıldığı yasama organı tarafından konulabilmesi ile vergilemede keyfiliğin yerini temsil ve hukukun üstünlüğünün almasını hedefleyen vergilendirmede kanunilik ilkesi açısından da zorunluluk oluşturmaktadır. Zira

vergi hukukunda sınırsız bir yorumla ya da kıyas yoluyla hüküm tesis edilip uygulamaya yön verilemez. Kaldı ki Vergi İdaresinin gelir/kurumlar vergisi açısından farklı, KDV açısından farklı yaklaşımda bulunmasının hiçbir hukuki izahı olamaz.

Öte yandan yanlış defter tutulması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 353/6. maddesine göre, yani "bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ve kullanılmasına ilişkin kural ve standartlara uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilir" hükmü doğrultusunda özel usulsüzlük cezası kesilip kesilemeyeceği konusunda da tereddütler yaşanmaktadır. Vergi idaresinin görüşü ve uygulamaları böyle bir durumda özel usulsüzlük cezası kesilebileceği yönünde iken, yargı organlarının görüşü ise böyle bir durumda özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği yönündedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 16/04/1999 tarihli kararında¹⁰ özetle; bilanço esasına göre defter tutması gerekirken, işletme hesabı esasına göre defter tutması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinde belirtilen fiillerden olmadığından, bu fiilin özel usulsüzlük cezasını gerektirmediği ve bundan dolayı bu maddeye göre kesilmiş cezanın kaldırılması yolundaki kararda yasaya aykırılıktan söz edilemeyeceğine hükmetmiştir.

8- SONUÇ

İşbu yazımızda yanlış defter tutan yani bilanço usulünde defter tutması gerekirken, işletme hesabı defteri tutan mükelleflerin durumu açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi İdaresi, bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı defteri tutulması durumunda kanunen tutulması gereken defterlerin hiç tutulmadığını kabul etmektedir. Diğer bir ifade ile Vergi idaresi görüşü, bilanço esasına göre defter tutması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefin, kanunen tutması mecburi olan defterleri hiç tutmadığının kabul edileceği ve dönem matrahının re'sen takdiri gerektiği, dolayısıyla KDV'nin de indirim konusu yapılamayacağı yönündedir. Yargı mercileri görüşü ise, gerek faturalarda gerekse yüklenilen katma değer vergisinin hesabında yasaya aykırı bir durum tespit edilmedikçe bilanço esasına göre defter tutulmaması, yıl içinde yüklenilen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılmasına engel teşkil etmeyeceği yönündedir.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergi Kanunu
- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19.02.1998 tarih, Esas No:1997/4717 Karar No: 1998/674 sayılı kararı
- Danıştay 4. Dairesinin 21.03.2007 Tarih, Esas No:2006/286, Karar No:2007/913 sayılı kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 16/04/1999 tarih, Karar No:212, Esas Yılı:1998, Esas No:261 sayılı Kararı.
- Maliye Bakanlığı'nın 04.08.1995 tarih ve 43488 sayılı Özelgesi
- Maliye Bakanlığı'nın 19.6.1996 tarih-B.07.0.GEL.0.53/5329-601/27378 sayılı özelgesi

¹⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 16/04/1999 tarih, Karar No:212, Esas Yılı:1998, Esas No:261 sayılı Kararı.