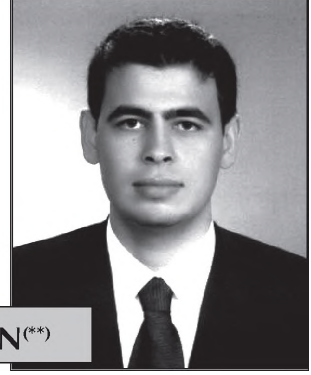


Emre AKIN^(*)**DEFTER ve BELGELERİN
İNCELEMeye İBRAZ
EDİLMEMESİ***NOT TENDERING BOOKS
AND DOCUMENTS TO TAX
EXAMINATION*Samet YAMAN^(**)**ÖZ**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256. maddesi uyarınca mükellefler muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları her türlü kayıtlar ile bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde, yetkili makam ve memurların talebi üzerine incelemeye ibraz etmek zorundadırlar. Yapılmakta olan vergi incelemelerinde mükelleflerin defter ve belgelerini ibraz etmedikleri/edemedikleri görülmektedir. İbraz etmeme fiili vergi kanunları açısından bir takım sonuçlar doğurmaktadır. Bu durum karşısında savcılığa sevk edilen mükelleflerin genellikle dava açma hakkını kullandığı görülmektedir. Defter ve belge ibraz etmeme fiiline ilişkin vergi kanunlarda öngörülen yaptırımların uygulanmasıyla ilgili olarak incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi durumunda ise yargı organlarının farklı yönde kararlar verdiği gözlenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Defter ve belgelerin ibraz zorunluluğu, muhafaza süresi, gizleme suçu, KDV indirimlerinin reddi.

ABSTRACT

According to Article 256 of Tax Procedure Law, taxpayers have to tender every kind of their books, documents, records and passwords regarding their businesses within the duration of protection on demand of the competent authorities. It is, however, frequently experienced that some taxpayers do not or cannot present business books and documents to tax examiners. Act of not submitting such do-

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

^(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

cuments creates certain results according to the tax laws. Taxpayers who are prosecuted as a result of such act take the matter to court. The courts, nevertheless, may take different decisions if these books and documents which have not been submitted to tax examiners, yet are submitted to courts.

Key Words: Obligation to tendering books and documents, duration of protection, concealment offence, denial of VAT deductions

1- GİRİŞ

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde mükelleflerin yaptığı işlemlerin doğruluğu ancak defter, kayıt ve belgeleri üzerinden kontrol edilebilir. Bundan dolayı ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amaçlarını taşıyan vergi incelemesinin yapılabilmesi mükelleflerin defter ve belgelerin ibrazıyla mümkündür. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹ 256. maddesinde defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti düzenlenmiş ve ibraz mecburiyetine uyulmaması durumu, mezkûr kanunda cezai müeyyidelere bağlanmıştır. Öte yandan sıkça uyuşmazlığa konu olan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili diğer vergi kanunları açısından da mükellefler aleyhine çeşitli sonuçlar doğurmaktadır. Bu makalede defter ve belgelerin ibraz mecburiyetine ilişkin bilgiler verildikten sonra ibraz edilmeme fiilinin sonuçları açıklanarak konuyla ilgili yargı kararlarına yer verilmiştir.

2- DEFTER ve BELGELERİN İBRAZ MECBURİYETİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun II. Kitabında düzenlenen Mükellefin Ödevleri kapsamında tutulacak, muhafaza ve gerektiğinde ibraz edilecek defter ve belgeler belirtilmiştir. Buna göre aynı Kanunun 256. maddesinde, *"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 bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve 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."* denmiştir. Bu maddeyi ikiye ayırarak açıklamak gerekmektedir. İlk kısmı, *"geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişilerin"* muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin kayıtlara ilişkin ifadesidir; şöyle ki burada kastedilen Vergi Usul Kanununun II. kitabının 2. kısmında (md.171-226) yer alan defterler ve 3. kısmında (md. 227-242) yer alan vesikalardır. Bu maddeler arasında tutulması ve düzenlenmesi gereken defter-belgeler açıklandıktan sonra Defter ve Vesikaları Muhafaza başlıklı 253. maddede, *"Bu kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."* denmiştir. Bu nedenle yukarıda bahsettiğimiz üzere 256. maddenin ilk kısmı kanunda yer alan fatura, gider pusulası vb. kapsamaktadır. Ancak 256. maddenin ikinci kısmı ise *"mükerrer 257'nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanların"* muhafaza etmek zorunda oldukları

¹ 10/1/1961 tarih ve 10703 – 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin kayıtlar olarak ayrılmalıdır. Mükerrer 257. madde ile Maliye Bakanlığı, “Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,” yetkili olarak belirlenmiştir. Bu nedenle kanunda doğrudan yazılı olmasa da mükerrer madde 257’ye istinaden tutulması, düzenlenmesi ve muhafaza edilmesi zorunlu kılınan defter ve belgelerin de 256. madde kapsamında incelemeye ibraz edilmesi zorunludur. Örneğin, Vergi Usul Kanunu 229 Seri No’lu Genel Tebliğ’de² yer alan belli işletmelere getirilen adisyon düzenleme zorunluluğu, ya da 243 Seri No’lu Genel Tebliğ³ ile Bankalara getirilen fatura yerine dekont düzenleme zorunluluğu gereği veya 6 Seri No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği⁴ ile getirilen Yakıt Alım Defteri ve Jurnal Defteri, adisyon, dekont vb. inceleme elemanları tarafından istenilmesi haline ibraz edilmesi zorunludur.

Bu durumda yukarıda açıkladığımız üzere, iki kısımda yükümlülük getiren 256. maddeye göre Vergi Usul Kanununda yer alan ve mükerrer 257. madde kapsamında getirilen defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmesi zorunludur. Ancak mükellefler tarafından arzı zorunlu olan defter ve belgeler bazı nedenlerle incelemeye ibraz edilmemektedir.

3- DEFTER ve BELGELERİN İBRAZ EDİLMEME FİİLİNİN OLUŞUMU

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “İncelemenin Yapılacağı Yer” başlıklı 139. maddesi uyarınca “vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar.”

Yani ibraz etmeme fiilinin oluşabilmesi için vergi incelemesinin yukarıda belirtilen zaruri sebepler nedeniyle işyerinde yapılamaması veya mükellef ve vergi sorumlusunun incelemenin dairede yapılması konusunda talebi olmak zorundadır. Bu nedenlerden dolayı dairede yapılacak inceleme için defter ve belgelerin ibrazı mükelleften yazılı olarak istenir. Defter ve belgelerin ibraz süresi vergi kanunlarıyla belli edilmediği için bu süre 213 Vergi Usul Kanununun 14. maddesi uyarınca 15 günden aşağı olmamak üzere tebliği yapacak olan idare tarafından belirlenecektir. Belirlenen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda ise mezkur kanunun 256. maddesi uyarınca ibraz etmeme fiili oluşacaktır. Burada değinilmesi gereken diğer bir husus 256. maddede belirtilen ibraz mecburiyetinin mezkur kanunun 253, 254 ve 255. maddelerinde belirtilen muhafaza süresi içinde geçerli olduğudur. Dolayısıyla defter ve belgelerin ibraz edilmeme fiilinin oluşması için defter ve belgelerin Vergi Usul Kanununun 253, 254 ve 255. maddelerde yazılı sürelerde mükelleften yazılı olarak istenmesi

² 05/03/2010 tarih ve 27512 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 07/09/1995 tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 31/12/2003 tarih ve 25333(2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

gerekmektedir. Kuşkusuz mükellefe tanınan 15 günlük ibraz süresinin belirtilen maddelerde yazılı sürelerle dahil olması gerekmektedir.

Ayrıca 1 sıra nolu Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliği'nin 6. bölümü uyarınca *"malî tatil süresince inceleme amacıyla defter ve belgelerin ibrazı talep edilemez, mükellefin işyerinde incelemeye başlanılmaz."* hükmü dikkate alınmalı ve mali tatil süresi içerisinde ibrazı istenen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi dolayısıyla *"ibraz etmeme"* fiilinin oluşmayacağı hususu gözden kaçırılmamalıdır.

4- DEFTER ve BELGELERİN İBRAZ EDİLMEMESİNİN YAPTIRIMLARI

4.1- Vergi Usul Kanunu

VUK'un 30/3. maddesine göre, *"Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,"* vergi matrahının kısmen veya tamamen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilerek resen vergi tarhiyatı yapılacaktır.

Kanun maddesinde sadece defter ifadesi geçse de sadece belgelerin ibraz edilmemesi halinde de bu bent hükmüne göre resen vergi tarhiyatı yapılmaktadır.

İbraz etmemeye ilişkin Kaçakçılık Suçları 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde hükme bağlanmıştır. Madde hükmüne göre varlığı noter kayıtları ve sair suretlerle sabit olan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi fiili gizleme olarak tanımlanmış ve işleyenler hakkında ziya uğratılan verginin üç katı tutarında ceza kesilmesinin yanı sıra on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Vergi incelemeye yetkililerce VUK'un 367. maddesine göre Savcılığa sevk edilerek ilgililerin hapsen tazyiki sağlanacaktır. Madde metninden de anlaşılacağı gibi suçun faili gerçek kişilerdir. Tüzel kişiler suçun faili olamaz. Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunların kanuni temsilcileri ile tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri olan gerçek kişiler suçun faili olacaktır. (VUK md. 333)

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355'nci maddesi gereğince defter ve belge ibraz etmeyen mükellefler hakkında tabi oldukları sınıflar baz alınarak özel usulsüzlük cezası kesilecektir. (Birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabına 2014 yılı için, 1200 TL)⁵

4.2- Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi yer alan indirim mekanizması Kanun kapsamında belli şartlara bağlanmıştır. Buna göre, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun⁶ 29/1-a, 29/3 ve 34. Maddeleri gereği, işletmelerin faaliyetleri dolayısıyla kendilerine yapılan mal ve hizmetler dolayısıyla yüklendikleri KDV'yi fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca göstermek ve defterlerine kaydetmek şartıyla indirebilirler. Bu nedenle incelenmek üzere ibraz edilmeyen defter ve belgelere istinaden KDV indiriminin kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak bazı durumlarda indirimin kabul edilmesine izin verilecektir. Hangi durumlarda KDV indiriminin nasıl olacağı, aşağıdaki ilgili başlıklarda açıklanmıştır. Mükelleflerin kendi durumlarına göre ilgili başlıktaki açıklamalara müracaatı açıklayıcı olacaktır.

⁵ 432 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

⁶ 2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4.3- Gelir/Kurumlar Vergisi

Beyannamede gösterilen geçmiş yıl zararlarının tevsik edilmesi ilgili yıl defter ve belgeler ile olacaktır. Söz konusu defter ve belgelerin ibraz edilmemesi zararın tevsik edilemediğini gösterecek olup, tevsik edilemeyen zararın reddedilmesi sonucunu doğuracaktır. Ancak muhafaza süresi dolan defter ve belgeler sadece geçmiş yıl zararları reddedilecek olup, savcılığa suç duyurusunda bulunulmayacaktır.

5- DEFTER ve BELGELERİN ZAYİ OLMASI

Maliye Bakanlığının 1991/4 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesinde de 29. ve 34. maddelerine atıfta bulunduktan sonra şu şekilde açıklama yapılmıştır:

“Defter ve belgeleri çeşitli nedenlerle zayı olan mükelleflerin, bu dönemlere ilişkin olarak verdikleri katma değer vergisi beyannamelerinde indirim konusu yapılan vergileri gerçekten yüklenip yüklenmedikleri, defterlerine kaydedip kaydetmedikleri, dolayısıyla indirim hakkı kazanıp kazanmadıklarının tespiti idare açısından mümkün değildir. Dolayısıyla indirim konusu yapılan bu vergilerin de kabul edilmemesi gerekmektedir. Çünkü inceleme elemanlarınca, indirim konusu yapılan katma değer vergisine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ile bu fatura ve benzeri belgelerin yasal defterlere kayıt edildiğinin bizzat görülmesi gerekmektedir.”

Ayrıca Maliye Bakanlığı 07.02.1994 tarihli Genelgesinde;

“ 1991/4 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi’ne göre, defterlerini zayı eden mükelleflerin katma değer vergisi indirimlerinin prensip olarak kabul edilmemesi gerekmele birlikte, yükümlünün alış faturalarında gösterilen katma değer vergisini ödediğinin ve bu verginin karşı tarafça beyan edildiğinin inceleme elemanınca tespit edilmesi şartıyla, alış belgelerinde gösterilen katma değer vergisinin indiriminin kabulü Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesine uygun olacaktır.”

görüşünü bildirmiştir. Öte yandan defter ve belgelerin zayı olması sebebiyle ibraz edilememesi durumunda da makalenin 4.1. bölümünde belirtildiği üzere 213 sayılı VUK’un 359/a-2 kapsamında gizleme suçu işlendiği için VUK’un 344. maddesi uyarınca ziya uğratılan verginin üç katı tutarında vergi zıya cezası kesilmesi ve VUK’un 359/a-2 ve 367. maddeleri uyarınca gizleme fiilini işleyen gerçek kişi hakkında Savcılığa suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

Ancak defter ve belgeler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun⁷ 82/7 maddesi uyarınca yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde zıya uğrarsa tacir zıya öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini ister ve mahkeme kendisine söz konusu belge verilirse mükellefin Katma Değer Vergilerinin reddiyle yetinilir ve mükellefin 359/a-2 kapsamında gizleme suçunu işlemediği kabul edilir. Ancak mükellef tarafından ödendiği ve karşı tarafça beyan edildiği tespit edildiği takdirde ayrıca KDV indirimleri reddedilmeyecektir.

6- İNCELEMAYA İBRAZ EDİLMİYEN DEFTER ve BELGELERİN MAHKEMELERE İBRAZ

İncelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin dava veya temyiz aşamasında mahkemeye ibraz edilmesinin Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesinde yer alan gizleme suçuyla ilişkin yaptırımların uygulanmasına bir etkisi olmamaktadır. Ancak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 29/1-a, 29/3

⁷ 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ve 34. maddeleri gereği indirim konusu yapılamayacak olan Katma Değer Vergisinin indirilebilmesi konusunda Danıştay'ın farklı görüşleri mevcuttur. Bu farklılıklar İdari Yargılama Usulü Kanunun (İYUK)⁸ 2 ve 20. maddelerinin yorumundan kaynaklanmaktadır. İYUK md. 2/2 hükmüne göre: “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.”

İYUK'un 20/1.maddesine göre ise “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar.”

Danıştay dava dairelerinin yukarıda bahsedilen İYUK madde hükümlerini farklı yorumlamalarından dolayı bu konuda iki farklı görüş mevcuttur. Birincisi dava ve temyiz aşamasında ibraz edilen defter ve belgelerdeki KDV'nin indirilebilmesi diğeri ise defter ve belgelerin vergi idaresi tarafından incelenmesinden sonra incelemenin sonucuna göre karar verilmesi doğrultusundadır.

11. Daire birinci görüşten yanadır. 7. Daire ise ikinci görüşü benimsemektedir. Vergi mahkemeleri defter ve belgelerdeki kayıtların doğruluğunu tespit etmek için karşı inceleme yapma imkanına sahip değildir. 7. Dairenin görüşü bu esasa dayanmaktadır. Bu nedenle daire defter ve belgelerin vergi idaresince incelenmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerektiği görüşündedir.

Dairenin kararının gerekçesi şöyledir: “Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanına ibraz edilmediği için biçimselliğinin gerçek mahiyetle uyumlu olup olmadığı tespit edilemeyen defter ve belgelerin, çıkan uyuşmazlık dolayısıyla açılan idari davada, karşıt inceleme yetkisi bulunmayan idari yargı yerince, davacı lehine verilecek karara dayanak alınması, vergilemede esas olan “gerçek mahiyet”in biçimselliğe feda edilmesi anlamına gelir ki, vergiyle ilgili muamelelerin gerçek mahiyetlerini vergi idaresinin denetiminden kaçırmayı düşünen vergi mükelleflerinin, bunu sağlamak amacıyla, defter ve belgelerinin inceleme elemanı yerine yargı yerlerine ibrazını yeğlemelerine yol açabilecek böyle bir anlayışa kanun koyucunun izin vereceği düşünülemez. Dolayısıyla, inceleme elemanına ibraz olunmayan defter ve belgelerin, gerçek mahiyetle uygunluğu saptanmadan, yargı kararına esas alınması, açıklanan hukuki durumla bağdaşmaz.”⁹

Danıştay'ın bu kararı zaman aşımı açısından problemlidir. VUK'un 114. maddesi: “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilemeyen vergiler zamanaşımına uğrar.” demektedir. Zaman aşımının son yılında defter ve belgelerin istenmesi ve mükellefinde zaman aşımından yararlanmak için defter ve belgeleri ibraz etmemesi halinde dava aşamasında tarhiyat zaman aşımı dolmuş olacaktır ve vergi tarhiyatına imkan kalmayacaktır.

Danıştay 4. Daire 2012 yılında verdiği bir kararında mahkemenin yerindelik denetimi yapamayacağı, vergi idaresinin KDV indirimlerinin reddi suretiyle yapılan cezalı tarhiyatının hukuka uygun olduğuna hükmetmiştir.

Dn. 4. D'nin, 22.06.2012 tarih ve E.2009/6237, K. 2012/3666 sayılı; 01.04.2013 tarih ve E.2010/895, K.2013/1648 sayılı kararlarında: “Vergi yükümlüsünün hazırlayıcı bir idari işlem karşısında mazeretsiz olarak gerçekleştirdiği aktif veya pasif tutumu sonucunda, bir şekilde tesis edilen işlemin

⁸ 20/1/1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ Dn. 7. D'nin, 12.12.2001 tarih ve E.2000/7863, K.2001/3943

yargı önüne taşınması halinde, vergi yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapmasının, idarenin yerine geçmesi sonucunu doğuracağından, bu uygulamanın re'sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulünün mümkün olmadığına" demektedir.

Karardan anlaşılacağı gibi 4. Daire, mahkemenin vergi idaresi yerine geçerek yerindelik denetimi yapamayacağına, idarenin yaptığı tarhiyatın hukuka uygun olduğuna hükmetmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bu konuda iki farklı görüşü vardır. Danıştay Dava Daireleri Kurulu bir uyuşmazlıkta, *"Davacı tarafından daha önce vergi idaresine ibrazdan kaçınılmış faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığı ya da aksi yönde bir belge olduğu konusundaki saptamaya bağlı olduğu gibi böyle bir saptama ancak, vergi idaresi tarafından yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gereklidir."* şeklinde ve oy çokluğuyla karar vermiştir.¹⁰

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu diğer bir kararında şöyle hükmetmiştir: *"... defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde, mükellefin vergi incelemesinden kaçındığı, bu nedenle defter ve belgelerin artık davacı lehine kanıt niteliğini yitirdiği, vergi mahkemelerinin, vergi dairesinin inceleme ve karşıt inceleme yetkisine dayanılarak tesis edilen işlemin hukuka uygunluğunu denetleyebileceği, idarenin yerine geçerek defter ve belgelerin gerçeğe uygunluğunu inceleyemeyeceğinden yargı yerlerine ibraz edilse dahi davanın reddi gerektiği."*¹¹

Bilindiği üzere, birinci derece yargı merci olan vergi mahkemeleri İYUK'un 50. maddesi gereğince, Danıştay tarafından verilen bozma kararına rağmen kararlarında ısrar ettikleri takdirde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca incelenerek verilen kararlara uymak zorundadır. Dolayısıyla Kurul, re'sen araştırma yetkisinin incelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde idare yerine geçerek incelemenin mahkeme tarafından yapılmasına şamil olmadığına karar vermiş, bunun sonucunda inceleme sonucu verilen ibraz etmemeye ilişkin kararın sabit olacağı, sonradan mahkemeye ibraz edilmesinin hüküm doğurmayacağı vaki olmuştur.

7- MÜCBİR SEBEP NEDENİYLE DEFTER BELGENİN İBRAZ EDİLMEMESİ

Defter ve belgelerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde tanımlanan mücbir sebepler nedeniyle ibraz edilememesi halinde mücbir sebebin vuku geldiğinin malum olması veya tevsik ve ispat olunması şartıyla mezkur kanunun 15. maddesi uyarınca bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez ve 373. maddesi uyarınca vergi cezası kesilmez.

Öte yandan defter ve belgelerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde yer alan mücbir sebepler nedeniyle zayi olması nedeniyle ibraz edilememesi halinde ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 82/7. maddesi uyarınca mükellefin ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini istemesi gerekmektedir. Mükellef bu belgeyi alırsa sadece Katma Değer Vergisi indirimleri kabul edilmeyerek hakkında 213 sayılı VUK uyarınca bir kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Çünkü zayi belgesinin makalenin 5. bölümünde belirtildiği üzere Maliye Bakanlığının hakim görüşüne göre 3065 sayılı Katma Değer Ver-

¹⁰ DVDDK'nın, 22.01.2010 tarih ve E.2008/882, K.2010/10 kararı.

¹¹ DVDDK'nın, 26.12.2012 tarih ve E.2010/707, K.2012/618.

gisi Kanunun 29 ve 34. maddelerinin uygulanmasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Sadece mükellefin 359/a-2 maddesi kapsamındaki gizleme suçunu işlemediği ve 373. madde uyarınca bu fiil nedeniyle kendisine ceza kesilemeyeceği kabul edilecektir. Ancak mükellefin mahkemeden zayi belgesi almaması durumunda ise 359/a-2 kapsamında gizleme suçunu işlediği kabul edilerek hakkında VUK'un 344. maddesi uyarınca ziya uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilecek ve VUK'un 359/a-2 ve 367. maddeleri uyarınca gizleme fiilini işleyen gerçek kişi hakkında Savcılığa suç duyurusunda bulunulacaktır.

Esasen gizleme fiilinde VUK 359/a-2 açısından suç kastının varlığının diğer bir deyişle manevi unsurun varlığının aranması ve var olması zorunludur. Defter ve belgelerin veya bir kısmının ibrazının fiilen imkansızlığının yasada belirtilen mücbir sebepler dışındaki bir sebepten dolayı ibraz edilemeyeceğinin ispat edilmesi diğer bir deyişle gizleme kastının olmadığına ispatlanması durumunda manevi unsurun oluşmadığının ve vergi suçu yönünden işlem yapılamayacağına kabulü gerekir. Diğer bir deyişle manevi unsur olan kastın olmadığına ispatı ile hürriyeti bağlayıcı cezaya hükmedilmeyecektir. Ancak vergisel yönden yukarıdaki açıklamalar geçerli olacaktır.

8- SONUÇ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256. maddesinde ibraz mecburiyeti getirilen defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz edilmemesi halinde mezkur kanununun 30/3 maddesi uyarınca resen vergi tarhiyatı yapılmalı ve ibraz etmeme fiili 359/a-2 maddesi uyarınca gizleme suçunu oluşturduğu için fiili işleyen hakkında ziyayı uğratılan vergilerle ilgili olarak 344. madde uyarınca üç kat vergi ziyayı cezası kesilmeli ve VUK'un 359/a-2 ve 367. maddeleri uyarınca gizleme fiilini işleyen gerçek kişi hakkında savcılığa suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir. Ayrıca indirim konusu yapılan Katma Değer Vergilerinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 29/1-a, 29/3 ve 34. maddeleri gereği indirimlerden çıkarılması ve Gelir ile Kurumlar Vergisi yönünden beyannamede gösterilen geçmiş yıl zararları tevsik edilemeyeceği için indirim konusu yapılan geçmiş yıl zararlarının reddedilmesi gerekmektedir. Defter ve belgelerin zayi olması durumunda ise Maliye Bakanlığının hakim görüşüne göre yüklenilen Katma Değer Vergilerinin indirim konusu yapılması söz konusu olmayacaktır. Ancak mahkemeden zayi belgesi alınması durumunda Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesi uyarınca gizleme suçunun oluşmadığı kabul edilecektir. Ayrıca ilgili iç genelgeye göre, vergi incelemeye yetkililerce indirilen KDV ödendiğinin ve karşı tarafça beyan edildiğinin tespiti halinde tespit edilen kısım için indirim kabul edilecektir.

İncelemeye ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargı organlarına ibraz edilmesi durumunda inceleme raporlarında indirimi kabul edilmeyerek reddedilen katma değer vergilerinin indirimi konusunda yargı organlarının kararlarında yeknesaklık olmadığı ve konuyla ilgili olarak iki farklı yönde karar verildiği gözlenmektedir. Buna göre yargı organlarının İYUK'un 2. maddesine dayanarak incelemenin ancak vergi idareleri tarafından yapılabileceğinden hareketle, inceleme elemanına ibraz olunmayan defter ve belgelerin, gerçek mahiyetle uygunluğunun vergi idareleri tarafından saptanmadan, yargı kararına esas alınamayacağı yönünde verdiği kararlar mevcuttur. Öte yandan İYUK'un 20/1.maddesinde yer alan *"Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit*

incelemeleri kendiliğinden yapar” hükmüne dayanarak dava ve temyiz aşamasında ibraz edilen defter ve belgelerde yer alan katma değer vergilerinin indirilebileceği yönünde verilen kararlara da rastlanmaktadır. Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu son olarak inceleme raporunun sabit olduğu, ayrıca mahkemeler tarafından incelenemeyeceği kararını vermiştir.

KAYNAKÇAKanunlar:

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Genelgeler:

- Maliye Bakanlığı 1991/4 Sıra No.lu Katma Değer Vergisi İç Genelgesi
- Maliye Bakanlığı 07.02.1994 tarihli Genelgesi

Danıştay Kararları:

- Dn. 4. D.’nin, 22.06.2012 tarih ve E.2009/6237, K. 2012/3666 sayılı; 01.04.2013 tarih ve E.2010/895, K.2013/1648
- Dn. 7. D.’nin, 12.12.2001 tarih ve E.2000/7863, K.2001/3943
- DVDDK’nın, 22.01.2010 tarih ve E.2008/882, K.2010/10 kararı.
- DVDDK’nın, 26.12.2012 tarih ve E.2010/707, K.2012/618.